

注册会计师考试辅导用书

# 会计

斯尔教育 组编

2023

只做  
好题

#2023 SINCERE EDU

## 开卷必读

同学们，从今天开始，属于你们的注会考试备考之路就正式拉开了序幕。或许每个同学都会有过类似的状态：期待拿到教辅书→励志好好学习→被瓶颈期反复折磨，从此，就分成了两种类别：一种是咬牙坚持，一种是就此止步。所以，我想问问各位同学，你想成为哪一种？在下面的留白处写下来，待成绩发布时，可以看看是否实现了自己的初心。

横向比较各科目通过率，会计科目的通过率确实一直保持着最低的状态；但是，从时间维度来分析，近些年会计科目考试的总体难度存在“稳中有降”的趋势。如何在今年的备考中脱颖而出，收获自己理想的成绩？我认为，除了好好听课以外，还需要认真做题。如何高效做题，在下面的使用指南中，你将找到答案。

首先，本书从总体分布上看，主要分为各章节题目练习和主观题集训两部分。其中“各章节题目练习”部分主要是帮助同学们在学习完相应章节知识点后通过习题形式夯实基础；“主观题集训”部分主要是为了帮助大家将《会计》科目的考点进行整合，提升综合题的得分率。

其次，从各章节题目练习来看，每章节的题型系根据考试大纲要求的能力等级分别设置了单项选择题、多项选择题、计算分析题和综合题四种题型。同学们在进行练习时，务必要遵循由浅入深的原则逐题练习。对于计算分析题和综合题，一定要动笔去计算、去编写会计分录、去描述会计原理，以达到熟能生巧的目的。

第三，同学们切勿急于做题。学习《会计》科目的顺序应当是“一遍听课知原理、两遍听课懂原理、最后做题用原理”，所以，如果你对于知识点没有清晰认识，没有充分把握本章的重点和难点，那么你在做题时的信心一定会屡屡受挫。

第四，一定要充分利用解析。今年的解析进行了极大升级，从客观题来看，不仅帮助大家选择出正确选项，更重要的是通过分析错误选项，帮助大家快速发现自己对知识点理解的误区。从主观题来看，将复杂的计算和原理进行了说明和阐释。所以，在阅读解析的过程中实质上是再次发现类似题型的考试陷阱、再次提升对原理理解的过程。除此以外，增加了“提示”相关内容，为同学整理易混点、易错点以及考试时经常出现的“坑点”。

最后，好的学习习惯是通过考试的关键。同学们在做题时一定要养成良好的学习习惯，对于自己存疑的题目、做错的题目一定要做好标记，以便于后续复习阶段的复盘。由于复习时间的限制，制作错题集并不是对于每个同学都适用的方法，也并不一定是好方法，所以，需要同学们在每次练习的时候就认真对待每一个题目，以便提高复习效率，收获更好的复习效果。

2023年，让我们披荆斩棘，乘风起航！

## —·目 录·—

/ 第一章 总 论 1

---

/ 第二章 存 货 9

---

/ 第三章 固定资产 17

---

/ 第四章 无形资产 27

---

/ 第五章 投资性房地产 35

---

/ 第六章 长期股权投资与合营安排 43

---

/ 第七章 资产减值 67

---

/ 第八章 负 债 77

---

/ 第九章 职工薪酬 85

---

/ 第十章 股份支付 95

---

/ 第十一章 借款费用 107

---

/ 第十二章 或有事项 117

---

/ 第十三章 金融工具 127

---

/ 第十四章 租 赁 159

---

/ 第十五章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营 179

---

/ 第十六章 所有者权益 187

---

/ 第十七章 收入、费用和利润 195

---

/ 第十八章 政府补助 227

---

/ 第十九章 所得税 237

---

/ 第二十章 非货币性资产交换 261

---

/ 第二十一章 债务重组 271

---

/ 第二十二章 外币折算 285

---

/ 第二十三章 财务报告 299

---

/ 第二十四章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正 315

---

/ 第二十五章 资产负债表日后事项 335

---

/ 第二十六章 企业合并 351

---

/ 第二十七章 合并财务报表 357

---

/ 第二十八章 每股收益 413

---

/ 第二十九章 公允价值计量 423

---

/ 第三十章 政府及民间非营利组织会计 431

---

/ 专 题 主观题大集训 439

---

## 第一章 总 论



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 1.1 下列各项关于企业会计准则之基本准则的表述中，错误的是（ ）。
- A.基本准则具有统驭具体准则的作用
- B.基本准则规范了财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素和财务报告等内容
- C.基本准则可以确保各具体准则的内在一致性
- D.新的交易或事项在具体准则中尚未规范但又急需处理，企业应根据其他具体准则进行会计处理
- 1.2 下列各项交易事项的会计处理中，体现谨慎性原则的是（ ）。
- A.对闲置不使用的机器设备进行减值测试
- B.将发行的附有强制付息义务的优先股确认为负债
- C.将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款
- D.合同中具有重大融资成分按商品的现销价格确认交易价格
- 1.3 甲公司在编制2×23年度财务报表时，发现2×22年度某项管理用无形资产未摊销，应摊销金额20万元，甲公司将该20万元补记的摊销额计入了2×23年度的管理费用。甲公司2×22年和2×23年实现的净利润分别为20 000万元和30 000万元。不考虑其他因素，甲公司上述会计处理体现的会计信息质量要求是（ ）。
- A.相关性                      B.重要性                      C.可比性                      D.及时性
- 1.4 下列各项交易或事项体现实质重于形式原则要求的是（ ）。
- A.确认预计负债
- B.对固定资产计提减值准备
- C.对外公布财务报表时提供上年度信息
- D.为收回货款，企业在商品售出后暂时保留法定所有权，但因客户取得商品控制权而确认收入
- 1.5 甲公司与乙信托公司合资设立丙项目公司，其中甲公司持股比例为30%，乙信托公司持股比例为70%。甲公司与乙信托公司签订的合同约定：丙项目公司的生产经营决策由甲公司决定，按照乙信托公司投入资金及年收益率9%计算确定应支付乙信托公司的投资收益，丙项目公司清算时，首先支付乙信托公司投入的本金及相关合同收益，丙项目公司净资产不足以支付的部分由甲公司提供担保，依据上述条款，甲公司在编制合并财务报表时，将丙项目公司纳入合并范围，并将应付乙信托公司的金额在合并报表中确认为负债，甲公司该会计处理体现的会计原则是（ ）。
- A.重要性    B.可理解性
- C.可比性    D.实质重于形式

- 1.6 下列各交易或事项违背会计信息质量要求的是（ ）。
- A. 当年未完成年初制定的利润目标，将当期计提的存货跌价准备全部转回
  - B. 建造固定资产达到预定可使用状态后，将利息支出费用化计入当期损益
  - C. 由于管理上的要求将存货发出计价方法由月末一次加权平均法改为移动加权平均法
  - D. 因能够持续可靠地取得投资性房地产的公允价值，所以将投资性房地产由成本模式转为公允价值模式进行后续计量
- 1.7 企业发生的下列经济业务中，会影响企业营业利润的是（ ）。
- A. 接受非关联方现金捐赠
  - B. 接受投资者以实物资产投资
  - C. 收到即征即退的增值税
  - D. 无形资产报废净损失

## 二、多项选择题

- 1.8 下列各项关于企业应遵循的会计信息质量要求的表述中，错误的有（ ）。
- A. 企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量和报告
  - B. 企业对不同会计期间发生的相同交易或事项可以采用不同的会计政策
  - C. 企业在资产负债表日对尚未获得全部信息的交易或事项不应进行会计处理
  - D. 企业对不重要的会计差错无须进行差错更正
- 1.9 下列各项关于企业会计信息质量要求的表述中，正确的有（ ）。
- A. 企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用，体现可理解性的要求
  - B. 同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更，体现一致性要求
  - C. 企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不仅仅以交易或事项的法律形式为依据，体现实质重于形式的要求
  - D. 企业对于已经发生的交易或事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或延后，体现及时性要求
- 1.10 下列交易事项中，能够引起资产和负债同时增加的有（ ）。
- A. 宣告分派现金股利
  - B. 附追索权商业汇票贴现
  - C. 赊购工程物资
  - D. 以银行存款偿付设备采购价款
- 1.11 下列各项中关于会计要素计量属性的表述中，正确的有（ ）。
- A. 负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量属于历史成本计量属性
  - B. 负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量属于重置成本计量属性
  - C. 负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量属于现值计量属性
  - D. 公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格

1.12 下列各项关于会计人员职业道德的表述中，正确的有（ ）。

- A.会计人员职业道德包括坚持诚信、守法奉公；坚持准则、守则敬业；坚持学习、守正创新
- B.诚信是注册会计师行业存在和发展的基石，在职业道德基本原则中居于首要地位
- C.独立性是鉴证业务的灵魂，注册会计师在从事审计、审阅等鉴证业务时应当从实质和形式上保持独立性
- D.注册会计师应当遵循保密原则，对职业活动中获知的涉密信息保密

1.13 下列各项关于可持续性信息披露的表述中，正确的有（ ）。

- A.ESG的核心是关注企业环境、社会和公司治理等非财务绩效的投资理念和评价标准
- B.气候信息披露框架由治理、战略、风险管理、指标和目标等核心要素组成
- C.ESG治理层面强调董事会责任及全面参与ESG进度检讨、风险评估及报告审批
- D.ESG的环境维度，主要披露上市公司在排放物、资源使用、环境及天然资源，以及气候变化方面的信息披露情况，并体现企业对于环境风险的管理和应对能力





## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 1.1 D 1.2 A 1.3 B 1.4 D 1.5 D
- 1.6 A 1.7 C

### 二、多项选择题

- 1.8 BCD 1.9 ACD 1.10 BC 1.11 ABCD 1.12 ABCD
- 1.13 ABCD

### 一、单项选择题

- 1.1 「斯尔解析」 D 本题考查的是会计准则的正误判断，提示各位同学们，本题为否定式提问。基本准则具有统驭具体准则的作用，选项A表述正确，不选；基本准则包括对财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素和财务报告等内容的规范，选项B表述正确，不选；基本准则可以确保各具体准则的内在一致性，选项C表述正确，不选；具体准则尚未规范的经济业务出现时应根据基本准则的规定进行会计处理，选项D错误，应选。
- 1.2 「斯尔解析」 A 本题考查的是会计信息质量要求中谨慎性的具体应用。对闲置不使用的固定资产进行减值测试，体现谨慎性原则，选项A应选；优先股从法律形式上属于权益工具，但根据合同条款（经济实质）将其分类为负债，体现实质重于形式，选项B不选；商业承兑汇票出售从法律形式上应终止确认，但根据合同条款（附追索权）不满足终止确认条件，将其作为质押贷款（经济实质）体现实质重于形式，选项C不选；合同中具有重大融资成分按商品的现销价格确认交易价格，法律形式上应是收取全部价款为收入，但具有重大融资成分企业应按现销价格确认交易价格（经济实质）体现实质重于形式，选项D不选。
- 1.3 「斯尔解析」 B 本题考查的是会计信息质量要求中重要性的具体应用。2×22年无形资产未进行摊销属于前期会计差错，因补记金额相对于2×22年和2×23年实现的净利润而言整体影响不大，作为不重大的前期差错，采用未来适用法进行更正，因此，甲公司将该笔摊销金额作为2×23年当期管理费用，体现重要性原则，选项B正确，选项ACD错误。
- 1.4 「斯尔解析」 D 本题考查的是会计信息质量要求中实质重于形式的具体应用。确认预计负债和对固定资产计提减值准备均体现谨慎性，选项AB错误；对外公布财务报表时提供可比信息（上年度）体现可比性，选项C错误；为收回货款，企业在商品售出后暂时保留法定所有权，但因客户取得商品控制权而确认收入体现实质重于形式，即法律形式上保留商品所有权，但经济实质上控制权已经转移给客户，选项D正确。
- 1.5 「斯尔解析」 D 本题考查的是会计信息质量要求中实质重于形式的具体应用。由于合同约定丙项目公司的生产经营决策由甲公司决定，所以甲公司虽然在法律形式上仅持有30%的股权（并未持股超

过50%)，但经济实质是甲公司对丙项目公司实施控制，应将其纳入合并报表范围，体现实质重于形式，选项D正确，选项ABC错误。

- 1.6 **「斯尔解析」** A 本题考查的是会计信息质量要求的判断，本题为否定式提问。未以实际发生的交易或事项为依据进行确认和计量，违背可靠性，选项A表述错误，应选；根据准则规定对建造固定资产达到预定可使用状态后发生的借款费用予以费用化的会计处理没有违背任何会计信息质量要求，选项B表述正确，不选；由于管理上的需要将存货发出计价方法进行变更属于会计政策变更，没有违背任何会计信息质量要求，选项C表述正确，不选；将投资性房地产由成本模式转为公允价值模式进行后续计量属于会计政策变更，没有违背任何会计信息质量要求，选项D表述正确，不选。需要说明的是，本题中各项经济业务的会计处理需要在后续章节不断学习，切勿因一道题目影响你的复习节奏。

- 1.7 **「斯尔解析」** C 本题考查的是经济业务对营业利润的影响。涉及损益的交易或事项，只有营业外收入、营业外支出和所得税费用不影响营业利润，其他涉及损益的交易或事项均影响营业利润。接受非关联方现金捐赠记入“营业外收入”科目，不影响营业利润，选项A错误；接受投资者以实物资产投资记入“实收资本”（或“股本”）科目和“资本公积”科目，不影响营业利润，选项B错误；收到即征即退的增值税记入“其他收益”科目，影响营业利润，选项C正确；无形资产报废净损失记入“营业外支出”科目，不影响营业利润，选项D错误。需要说明的是，本题中各项经济业务的会计处理需要在后续章节不断学习，切勿因一道题目影响你的复习节奏。

## 二、多项选择题

- 1.8 **「斯尔解析」** BCD 本题考查的是会计信息质量要求的正误判断，本题为否定式提问。企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量和报告，体现了可靠性要求，选项A表述正确，不选；根据可比性，企业对不同会计期间发生的相同交易或事项应当采用相同的会计政策，选项B表述错误，应选；如果企业等到与交易或者事项有关的全部信息获得之后再行进行会计处理，这样的信息披露虽然提高了信息的可靠性，但可能会由于时效性问题，降低对投资者等财务报告预期使用者决策的有用性，违背及时性要求，选项C表述错误，应选；企业对不重要的会计差错应采用未来适用法进行差错更正，选项D表述错误，应选（会计差错更正相关知识点后续会进行讲解，此处无须深究）。
- 1.9 **「斯尔解析」** ACD 本题考查的是会计信息质量要求的正误判断。企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用，体现可理解性，选项A正确；同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更，体现可比性，同时会计信息质量要求中也没有一致性，选项B错误；企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不仅仅以交易或事项的法律形式为依据，体现实质重于形式，选项C正确；企业对于已经发生的交易或事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或延后，体现及时性，选项D正确。
- 1.10 **「斯尔解析」** BC 本题考查的是经济业务对会计要素的影响。宣告分派现金股利会导致负债增加，所有者权益减少，会计分录为：

借：利润分配

贷：应付股利

选项A错误；

附追索权商业汇票贴现会导致资产增加，负债增加，会计分录为：

借：银行存款

贷：短期借款

选项B正确；

赊购工程物资会导致资产增加，负债增加，会计分录为：

借：工程物资

贷：应付账款

选项C正确；

以银行存款偿付设备采购价款会导致资产减少，负债减少，会计分录为：

借：应付账款

贷：银行存款

选项D错误。

本题中涉及的经济业务需要后续章节学习完才能真正理解，切忌心急。

**1.11 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是会计要素计量属性的正误判断。历史成本是指资产按照其购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量；负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量，选项A正确；重置成本是指资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量；负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量，选项B正确；现值是指资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来现金流入量的折现金额计量；负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量，选项C正确；公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，选项D正确。

**1.12 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查会计人员职业道德。会计人员职业道德包括坚持诚信、守法奉公；坚持准则、守则敬业；坚持学习、守正创新，选项A正确；诚信是注册会计师行业存在和发展的基石，在职业道德基本原则中居于首要地位，选项B正确；独立性是鉴证业务的灵魂，注册会计师在从事审计、审阅等鉴证业务时应当从实质和形式上保持独立性，选项C正确；注册会计师应当遵循保密原则，对职业活动中获知的涉密信息保密，选项D正确。

提示：该考点属于2023年教材新增内容，具备一定的可考性，请同学们予以关注。

**1.13 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查可持续性信息披露。企业ESG的核心是关注企业环境、社会和公司治理等非财务绩效的投资理念和评价标准，选项A正确；气候信息披露框架由治理、战略、风险管理、指标和目标等核心要素组成，选项B正确；ESG治理层面强调董事会责任及全面参与ESG进度检讨、风险评估及报告审批，选项C正确；ESG的环境维度，主要披露上市公司在排放物、资源使用、环境及天然资源，以及气候变化方面的信息披露情况，并体现企业对于环境风险的管理和应对能力，选项D正确。

提示：该考点属于2023年教材新增内容，具备一定的可考性，请同学们予以关注。



## 错题整理页



## 第二章 存 货



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 2.1 下列各项关于企业存货计量的表述中，正确的是（ ）。
- A.生产设备发生的日常维修费用应计入当期损益  
B.季节性停工期间生产车间发生的停工损失应计入当期损益  
C.存货入库后发生的仓储费用应计入存货成本  
D.进口存货支付的关税和不得抵扣的增值税计入存货成本
- 2.2 甲公司为增值税一般纳税人，2×23年12月25日购入10吨原材料一批，取得增值税专用发票上注明的价款为120万元，增值税税额为15.6万元。支付运费取得专用发票注明运费为2万元，增值税税额为0.18万元，支付装卸费取得专用发票注明价款1万元，增值税税额为0.06万元。验收入库时发现短缺0.1吨，系合理损耗。不考虑其他因素，原材料的单位入账成本为（ ）。
- A.12.30万元      B.12.42万元      C.13.88万元      D.14.02万元
- 2.3 甲公司为增值税一般纳税人，2×23年1月1日，甲公司库存原材料的账面余额为2 500万元，账面价值为2 000万元；当年购入原材料增值税专用发票注明的价款为3 000万元，增值税进项税额为390万元，当年领用原材料按先进先出法计算发出的成本为2 800万元（不含存货跌价准备）；当年末原材料的成本大于其可变现净值，两者差额为300万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年12月31日原材料的账面价值是（ ）。
- A.2 200万元      B.2 700万元      C.2 790万元      D.2 400万元
- 2.4 2×23年12月31日，甲公司期末库存商品结存200件，其账面余额为3 200万元。其中有150件与乙公司签订不可撤销的购销合同，约定售价为17万元/件，预计销售税费合计为10万元。市场上同类商品的售价为16万元/件，预计销售税费为1万元/件。假定甲公司存货跌价准备期初余额为10万元，不考虑其他因素，当期应计提的存货跌价准备为（ ）。
- A.50万元      B.-10万元      C.10万元      D.40万元
- 2.5 2×23年12月31日，甲公司持有乙原材料100件，成本为每件5.3万元，乙原材料专门用于生产丙产品，每件乙原材料可加工为一件丙产品，加工过程中需发生的费用为每件0.8万元，销售过程中估计需发生运输费用为每件0.2万元，2×23年12月31日，乙原材料的市场价格为每件5.1万元，丙产品的市场价格为每件6万元，乙原材料持有期间未计提跌价准备。不考虑其他因素，甲公司2×23年年末对原材料应计提的存货跌价准备为（ ）。
- A.零      B.30万元      C.10万元      D.20万元



2.6 2×23年12月1日，甲公司库存商品账面余额为1 200万元，对应的存货跌价准备余额为120万元，12月4日，外购一批库存商品，取得增值税专用发票注明的价款为200万元，增值税税额为26万元，支付运费取得增值税专用发票注明运费为10万元，增值税税额为0.9万元，支付保险费取得增值税专用发票注明的价款为2万元，增值税税额为0.12万元，库存商品已经入库。当月销售库存商品一批，其成本为300万元。12月31日，库存商品均未签订不可撤销的购销合同，剩余库存商品的市场预计售价为1 100万元，预计销售税费为25万元。甲公司库存商品发出计价采用先进先出法核算。甲公司为增值税一般纳税人，不考虑其他因素，2×23年12月31日应计提的存货跌价准备为（ ）。

A.-53万元                      B.37万元                      C.-83万元                      D.-37万元

2.7 2×23年年末，甲公司库存A原材料账面余额为200万元，数量为10吨。该原材料全部用于生产按照合同约定向乙公司销售的10件B产品。合同约定：甲公司应于2×24年5月1日前向乙公司发出10件B产品，每件售价为30万元。将A原材料加工成B产品尚需发生加工成本110万元，预计销售每件B产品尚需发生相关税费0.5万元。2×23年年末，市场上A原材料每吨售价为18万元，预计销售每吨A原材料尚需发生相关税费0.2万元。2×23年年初，A原材料未计提存货跌价准备。不考虑相关税费等其他因素，2×23年12月31日，甲公司对A原材料应计提的存货跌价准备是（ ）。

A.10万元                      B.5万元                      C.22万元                      D.15万元

2.8 甲公司主要从事X产品的生产和销售，生产X产品使用的主要材料Y材料全部从外部购入，2×23年12月31日，在甲公司财务报表中库存Y材料的成本为5 600万元，若将全部库存Y材料加工成X产品，甲公司估计还需发生成本1 800万元。预计加工而成的X产品售价总额为7 000万元，预计的销售费用及相关税费总额为300万元，若将库存Y材料全部予以出售，其市场价格为5 000万元。假定甲公司持有Y材料的目的系用于X产品的生产，不考虑其他因素，甲公司在对Y材料进行期末计算时确定的可变现净值是（ ）。

A.4 900万元                      B.5 000万元                      C.7 000万元                      D.5 600万元

## 二、多项选择题

2.9 甲公司为制造企业，在日常经营活动中发生的下列费用或损失应计入存货成本的有（ ）。

A.入库前挑选整理人员的工资  
B.季节性停工期间发生的制造费用  
C.未使用管理用固定资产计提的折旧  
D.采购运输过程中因自然灾害发生的损失

2.10 下列各项中，应计入制造企业存货成本的有（ ）。

A.采购原材料过程中发生的合理损耗  
B.采购原材料发生的运输费  
C.自然灾害造成的原材料净损失  
D.用于生产产品的固定资产修理期间的停工损失

2.11 企业在确定存货可变现净值时，应当考虑的因素有（ ）。

- A.持有存货的目的
- B.存货的市场销售价格
- C.存货的采购成本
- D.资产负债表日后事项

2.12 下列各项关于存货跌价准备计提与转回的表述中，正确的有（ ）。

- A.期末存货应按成本与可变现净值孰低计量
- B.可变现净值低于存货账面价值的差额为当期应计提的存货跌价准备
- C.以前期间减记存货价值的影响因素已消失，可将原计提的存货跌价准备转回
- D.如果本期导致存货可变现净值高于其成本的因素并不是以前期间减记该项存货价值的因素，则也应当将存货跌价准备转回



## 答案与解析

### 一、单项选择题

2.1	D	2.2	B	2.3	D	2.4	D	2.5	B
2.6	A	2.7	D	2.8	A				

### 二、多项选择题

2.9	AB	2.10	ABD	2.11	ABD	2.12	ABC
-----	----	------	-----	------	-----	------	-----

### 一、单项选择题

- 2.1 「斯尔解析」 D 本题考查的是存货计量的正误判断。生产设备发生的日常维修费用、季节性停工期间生产车间发生的停工损失应当计入存货成本，选项AB错误；企业在采购入库后发生的仓储费用，应计入当期损益，但在生产过程中为使存货达到下一个生产阶段所必需的仓储费用计入存货加工成本，选项C错误；进口存货支付的关税和不得抵扣的增值税计入存货成本，选项D正确。
- 2.2 「斯尔解析」 B 本题考查的是外购原材料单位成本的计算。甲公司为增值税一般纳税人，增值税进项税额不构成外购原材料入账成本，外购原材料成本总额=120+2+1=123（万元），计算单位成本时应按实际验收入库的原材料数量计算，所以，原材料单位成本=123÷（10-0.1）=12.42（万元），选项B正确；选项A错误，计算单位成本时未扣除合理损耗部分；选项C错误，计算单位成本时未扣除合理损耗部分，同时误将增值税计入存货采购成本；选项D错误，误将增值税计入存货采购成本。
- 2.3 「斯尔解析」 D 本题考查的是期末存货计量。本题具有一定难度，需要认真读题。期末原材料的账面余额=2 500（期初余额）+3 000（本期购入）-2 800（本期发出）=2 700（万元），需要注意的是，此处计算原材料的期末账面余额，期初应使用账面余额而不是账面价值，账面价值是扣除存货跌价准备后的净额。年末原材料成本大于其可变现净值，两者差额为300万元，即存货跌价准备的期末余额为300万元，此处无须考虑期初余额以及当期结转金额，因为题目要求计算的是年末原材料的账面价值，而原材料的账面价值=期末账面余额-存货跌价准备期末余额=2 700（账面余额）-300（存货跌价准备余额）=2 400（万元），选项D正确；选项A错误，误按原材料期初账面价值为基础计算的期末账面余额作为其账面价值；选项B错误，误按年末原材料的账面余额作为其账面价值；选项C错误，误将购入原材料增值税进项税额计入存货成本中。
- 2.4 「斯尔解析」 D 本题考查的是存货跌价准备本期计提金额的计算。同一类存货，其中一部分是有合同价格约定的，另一部分不存在合同价格，在这种情况下，企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的存货，分别确定其期末可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，从而分别确定是否需计提存货跌价准备。本题中，有合同部分可变现净值=17（合同价格）×150-10（150件销售税费）=2 540（万元），其成本=3 200/200×150=2 400（万元），可变现净值高于成本，未发生减值。无合同部分可变现净值=[16（市场价格）-1（单件销售税费）]×（200-150）=750（万元），其成本=3 200/200×（200-150）=800（万元），可变现净值低于成本，发生减值=800-750=50（万元），



此金额为存货跌价准备的期末余额，期初存货跌价准备余额为10万元，当期应计提的存货跌价准备=50-10=40（万元），选项D正确；选项A错误，未考虑期初存货跌价准备余额；选项B错误，误将有合同部分存货和无合同部分存货合并计算，进而得出存货未发生减值，将期初存货跌价准备余额在当期转回；选项C错误，误按期初存货跌价准备余额作为当期计提金额。

- 2.5 「斯尔解析」 B 本题考查的是存货跌价准备本期计提金额的计算。乙原材料专门用于生产丙产品，因此在判断乙原材料是否减值时，需要先计算丙产品是否发生减值，丙产品的单位成本=5.3+0.8=6.1（万元），丙产品的市场售价为6万元，丙产品发生减值。其次，计算乙原材料的可变现净值，乙原材料的可变现净值=100×[6（丙产品的估计售价）-0.8（进一步加工成本）-0.2（销售丙产品的费用）]=500（万元），乙原材料的成本=100×5.3=530（万元），其成本大于可变现净值，因期初存货跌价准备余额为零，则应计提存货跌价准备=530-500=30（万元），选项B正确；选项A错误，无法通过计算得出此金额；选项C错误，误按丙产品的成本大于其售价金额计提存货跌价准备；选项D错误，误按乙原材料的市场价格作为其可变现净值计提存货跌价准备。

- 2.6 「斯尔解析」 A 本题考查的是存货跌价准备本期计提金额的计算。企业月初对应存货计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转对应已计提的存货跌价准备。因甲公司采用先进先出法计算发出存货成本，则当月销售存货应结转的存货跌价准备金额=300/1 200×120=30（万元），12月31日计提减值准备前存货跌价准备的余额=120（月初余额）-30（当期结转金额）=90（万元）；12月31日库存商品账面余额=1 200（月初账面余额）+（200+10+2）（本月购入存货成本）-300（本月销售存货成本）=1 112（万元）；其可变现净值=1 100-25=1 075（万元），成本大于其可变现净值，存货跌价准备期末余额=1 112-1 075=37（万元），本月应计提存货跌价准备=37-90=-53（万元），实质为转回存货跌价准备53万元，选项A正确；选项B错误，未考虑存货跌价准备原有余额；选项C错误，未考虑当期销售存货结转的存货跌价准备金额；选项D错误，误按存货跌价准备期末余额作为当期计提金额，且以负数列示。

- 2.7 「斯尔解析」 D 本题考查的是存货跌价准备本期计提金额的计算。对于生产产品用原材料是否发生减值，首先需要计算原材料所生产的产品是否发生减值。B产品的成本=200+110=310（万元），B产品的可变现净值=（30-0.5）×10=295（万元），B产品发生减值；其次，计算A原材料的可变现净值，A原材料的可变现净值=10×30（B产品合同售价）-110（进一步加工成本）-10×0.5（B产品估计销售税费）=185（万元），A原材料的成本为200万元，由于本期A原材料未计提存货跌价准备，因此，2×23年12月31日应计提存货跌价准备=200-185=15（万元），选项D正确；选项AB错误，无法通过计算得出此金额；选项C错误，误按原材料的市场价格计算其可变现净值。

- 2.8 「斯尔解析」 A 本题考查的是存货可变现净值的计算。对于生产产品用原材料是否发生减值，首先需要计算原材料所生产的产品是否发生减值。X产品的成本=5 600+1 800=7 400（万元），X产品的可变现净值=7 000-300=6 700（万元），成本大于其可变现净值，X产品发生减值；Y材料的可变现净值=7 000（X产品估计售价）-1 800（进一步加工成本）-300（销售X产品估计销售税费）=4 900（万元），选项A正确；选项B错误，误将Y材料的市场价格作为可变现净值；选项C错误，误将X产品的售价作为Y材料的可变现净值；选项D错误，误将Y材料的成本作为其可变现净值。

## 二、多项选择题

- 2.9 「斯尔解析」 AB 本题考查的是存货成本的确定。入库前的挑选整理费计入存货成本，选项A正确；制造费用属于间接生产成本，期末计入存货成本，选项B正确；未使用管理用固定资产计提的折旧计入管理费用，不计入存货成本，选项C错误；采购运输过程中因自然灾害发生的损失计入营业外支出，不计入存货成本，选项D错误。

- 2.10 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是存货成本的范围。采购原材料过程中发生的合理损耗、采购原材料发生的运输费均属于使存货达到预定可销售状态的必要支出，应当计入存货成本，选项AB正确；用于生产产品的固定资产修理期间的停工损失计入制造费用，构成存货成本，选项D正确；自然灾害造成的原材料净损失应计入营业外支出，选项C错误。
- 2.11 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是确定存货可变现净值时需考虑的因素。企业在确定存货的可变现净值时需要考虑持有存货的目的（直接出售还是需要进一步加工，选项A正确），存货的市场销售价格（选项B正确），以及相关的资产负债表日后事项的影响（选项D正确）；存货的采购成本不影响其可变现净值的确定，选项C错误。
- 2.12 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是存货跌价准备的会计处理。期末存货应按成本与可变现净值孰低计量，选项A正确；可变现净值低于存货账面价值（此处需要说明，如果期初存在存货跌价准备，则账面价值中已扣除存货跌价准备，如果期初不存在存货跌价准备，则此时账面价值等于账面余额）的差额为当期应计提的存货跌价准备，例如，期初存货账面余额100万元，存货跌价准备10万元，存货的账面价值为90万元，期末存货的可变现净值为88万元，则当期应计提的存货跌价准备=90-88=2（万元），或100-88-10=2（万元），前者是直接与存货的账面价值比较，后者则与存货的账面余额比较后再减除期初存货跌价准备的余额，两者计算结果一致，选项B正确；以前期间减记存货价值的影响因素已消失，可将原计提的存货跌价准备转回，选项C正确；如果本期导致存货可变现净值高于其成本的因素并不是以前期间减记该项存货价值的因素，则不允许将该存货跌价准备转回，选项D错误。



## 错题整理页



## 第三章 固定资产



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 3.1 甲公司为增值税一般纳税人，2×23年5月1日购入一台需要安装的生产线，取得增值税专用发票注明的价款为500万元，增值税税额为65万元，为购买该生产线，发生运输途中保险费取得增值税专用发票注明价款为20万元，增值税税额为1.2万元。在安装过程中领用自产产品成本价为6万元，公允价值为10万元，支付安装人员工资2万元。甲公司预计未来1年生产线的维修费用为12万元。该生产线于2×23年6月19日达到预定可使用状态，并交付生产车间使用。不考虑其他因素，下列关于甲公司外购生产线的说法中，正确的是（ ）。
- A.领用自产产品应按公允价值计入生产线成本  
B.甲公司2×23年生产线应计提折旧7个月  
C.生产线入账金额为540万元  
D.预计未来维修费不构成生产线入账成本
- 3.2 2×23年6月11日，甲公司取得一项固定资产，与取得该资产相关的支出包括：（1）支付购买价款300万元、可抵扣增值税进项税额39万元，另支付购入过程中运输费8万元、可抵扣增值税进项税额0.72万元；（2）为使固定资产符合甲公司特定用途，购入后甲公司对其进行了改造，改造过程中领用本公司原材料6万元，可抵扣增值税进项税额0.78万元，发生职工薪酬3万元。不考虑其他因素，甲公司该固定资产的入账价值是（ ）。
- A.317万元                      B.357.5万元                      C.317.72万元                      D.317.78万元
- 3.3 下列各项中，不计入自行建造固定资产成本的是（ ）。
- A.达到预定可使用状态前分摊的间接费用  
B.为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金  
C.达到预定可使用状态前满足资本化条件的借款费用  
D.达到预定可使用状态前发生的工程用物资成本
- 3.4 2×23年7月1日，甲公司对某项生产用机器设备进行更新改造。当日，该设备原价为500万元，累计折旧200万元，已计提减值准备50万元。更新改造过程中发生劳务费用100万元；领用本公司生产的产品一批，成本为80万元，市场价格为100万元。经更新改造的机器设备于2×23年10月10日达到预定可使用状态。假定上述更新改造支出符合资本化条件，更新改造后该机器设备的入账价值为（ ）。
- A.450万元                      B.680万元                      C.480万元                      D.430万元
- 3.5 甲公司为增值税一般纳税人。2×23年6月，甲公司对一条生产线进行改造，该生产线改造时的账面原值为4 000万元，已计提折旧500万元，未计提减值准备。其中，拆除原冷却装置部分的账面价值为500万元。生产线改造过程中发生以下费用或支出：（1）购买新的冷却装置1 200万元，增值税额156万元；（2）在资本化期间内发生专门借款利息80万元；（3）生产线改造过程中发生人工费用320万元；（4）领用库

存原材料200万元，增值税额26万元；（5）外购工程物资400万元（全部用于该生产线），增值税额52万元。该改造工程于2×23年12月达到预定可使用状态。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司对该生产线改造达到预定可使用状态结转固定资产时确定的入账价值中，正确的是（ ）。

- A.5 200万元      B.4 000万元      C.5 856万元      D.5 700万元

3.6 甲公司为增值税一般纳税人，2×20年11月1日购入一台需要安装的生产设备，取得增值税专用发票注明的价款为200万元，增值税税额为26万元，发生安装费用合计20万元，设备于2×20年12月1日达到预定可使用状态，甲公司预计该设备使用年限为5年，预计净残值率为5%，采用双倍余额递减法计提折旧。2×22年12月31日该生产设备的可收回金额为54万元。当日甲公司预计该生产设备尚可使用年限为3年，预计净残值为零，采用年数总和法计提折旧。不考虑其他因素，2×23年该生产设备应计提的折旧额为（ ）。

- A.18万元      B.10.8万元      C.27万元      D.36万元

3.7 下列各项经济业务中，不影响固定资产处置损益的是（ ）。

- A.固定资产账面价值      B.报废固定资产变价收入  
C.出售固定资产应缴纳的增值税      D.支付的固定资产清理费用

## 二、多项选择题

3.8 下列关于企业自行建造固定资产的会计处理中，正确的有（ ）。

- A.固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工结算的，待办理竣工结算后根据实际建造成本计提折旧  
B.企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本  
C.企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品对外销售的，应计入当期损益  
D.测试固定资产可否正常运转而发生的支出应计入固定资产建造成本，但是不包括因评估固定资产的财务业绩而发生的支出

3.9 企业自行建造生产线，在建造过程中发生的下列支出应计入所建造生产线成本的有（ ）。

- A.支付给第三方监理公司的监理费  
B.建造期间发生的工程物资净损失  
C.建造期间试生产产品发生的成本费用  
D.建造期间因可预见的不可抗力因素导致暂停施工发生的费用

3.10 下列关于固定资产折旧会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.处于季节性修理过程中的固定资产在修理期间应当停止计提折旧  
B.已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产应当按暂估价值计提折旧  
C.闲置不用的固定资产仍应计提折旧  
D.与固定资产有关的经济利益预期消耗方式发生重大改变的，应当调整折旧方法



- 3.11 下列各项资产中，无须计提折旧的有（ ）。
- A.因产品市场不景气尚未投入使用的外购机器设备
  - B.以公允价值模式进行后续计量的已出租厂房
  - C.已经完工投入使用但尚未办理竣工决算的自建厂房
  - D.已划分为持有待售的固定资产
- 3.12 2×22年7月1日，甲公司出售一栋办公大楼，取得处置价款5 000万元。该办公大楼于2×15年1月1日购入，入账成本为3 500万元，预计使用年限为20年，预计净残值率为5%，采用年限平均法计提折旧。出售过程中未发生其他费用，不考虑相关税费等其他因素。则下列说法中正确的有（ ）。
- A.至出售时固定资产累计应计提的折旧为1 246.88万元
  - B.取得处置价款5 000万元计入固定资产清理科目贷方
  - C.处置办公大楼应计入资产处置损益的金额为2 746.88万元
  - D.甲公司2×22年7月营业利润增加金额为2 746.88万元
- 3.13 下列各项有关固定资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.盘盈的固定资产经批准后计入当期营业外收入
  - B.与存货相关的车间固定资产日常修理费用应按照存货成本确定原则进行处理
  - C.由于法律要求的原因，履行特定固定资产的弃置义务可能发生支出金额变动而引起的预计负债增加，在固定资产寿命期内相应增加该固定资产的成本
  - D.使用安全生产费购买的固定资产每月计提折旧，并相应冲减专项储备

### 三、计算分析题

3.14 甲公司为增值税一般纳税人，2×22年至2×23年发生的与固定资产相关的经济业务如下：

（1）2×22年3月2日，外购一台需安装的机器设备，取得成本为320万元，发生运费为10万元，当日设备已运抵企业，以上款项尚未支付。

（2）2×22年4月15日，设备安装领用本企业外购原材料一批，其成本为15万元，市场售价为20万元，以银行存款支付安装人员工资为8万元。

（3）2×22年6月25日，设备安装完成并达到预定可使用状态，交付车间使用。该设备预计使用10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

（4）2×22年7月9日，外购工程物资一批用于建造仓库，取得价款为700万元，已用银行存款支付。当日工程物资被工程领用。

（5）2×22年8月1日，以银行存款支付生产车间设备日常修理费10万元。

（6）2×22年11月13日，建造仓库工程领用本单位自产产品一批，其成本为85万元，市场售价为100万元，已用银行存款支付建筑公司工程款50万元。

（7）2×22年12月5日，仓库完工达到预定可使用状态，交付使用。甲公司预计仓库可以使用10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

（8）2×22年12月31日，上述生产设备公允价值为260万元，预计处置费用为13万元，预计未来现金流量现值为240万元。甲公司预计折旧方法、净残值和使用年限未发生变化。

（9）2×23年6月30日，生产设备因操作不当发生严重损坏，需进行更新改造。当日支付改造支出150万元，领用本公司外购原材料一批，成本为20万元，市场售价为30万元，替换设备的账面价值为54万元。

(10) 2×23年9月30日,更新改造完成并达到预定可使用状态。甲公司预计该设备尚可使用5年,预计净残值率为5%,采用双倍余额递减法计提折旧。

(11) 2×23年10月10日,甲公司将仓库对外出售,取得价款为1 000万元,款项已存入银行。

(12) 2×23年12月1日,甲公司将生产设备对外出售,取得价款300万元,支付清理费合计5万元。上述款项均通过银行转账方式收付。

其他资料:更新改造满足资本化条件,不考虑相关税费等其他相关因素。

要求:

- (1) 编制与生产设备购入、安装和日常修理的相关会计分录。
- (2) 计算生产设备2×22年度应计提的折旧金额。
- (3) 计算2×22年12月31日生产设备的账面价值,并编制相关会计分录。
- (4) 编制与建造仓库相关的会计分录。
- (5) 计算生产设备更新改造后的入账价值。
- (6) 编制出售生产设备和仓库的会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。



## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 3.1 D    3.2 A    3.3 B    3.4 D    3.5 A
- 3.6 C    3.7 C

### 二、多项选择题

- 3.8 BCD    3.9 ABD    3.10 BCD    3.11 BD    3.12 ABC
- 3.13 BC

### 一、单项选择题

- 3.1 **「斯尔解析」** D 本题考查的是外购需要安装固定资产的会计处理。外购固定资产领用本企业自产产品的，应按产品的成本价计入固定资产成本，选项A错误；固定资产从达到预定可使用状态的次月起计提折旧，本题中，应从2×23年7月开始计提折旧，因此，2×23年应计提折旧6个月，选项B错误；固定资产入账金额=500+20+6+2=528（万元），选项C错误；预计未来发生的维修费不属于使固定资产达到预定可使用状态的合理必要支出，不构成固定资产入账成本，选项D正确。
- 3.2 **「斯尔解析」** A 本题考查的是外购固定资产入账成本的计算。可抵扣增值税进项税额不构成固定资产的入账成本，固定资产入账成本=300（购买价款）+8（运输费）+6（改造过程中发生的原材料成本）+3（改造过程中发生的职工薪酬）=317（万元），选项A正确；选项B错误，误将全部增值税进项税额计入固定资产入账价值；选项C错误，误将运费的增值税进项税额计入固定资产入账价值；选项D错误，误将领用原材料的增值税进项税额计入固定资产入账价值。
- 3.3 **「斯尔解析」** B 本题考查的是自行建造固定资产入账成本的确定，本题为否定式提问。为建造固定资产通过支付土地出让金方式取得土地使用权应确认为无形资产，不计入固定资产成本，选项B应选；企业通过自营方式建造的固定资产，其入账价值应当按照该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出确定，包括直接材料、直接人工、直接机械施工费（含分摊的间接费用）、符合资本化条件的借款费用等，选项ACD不选。
- 3.4 **「斯尔解析」** D 本题考查的是固定资产资本化后续支出的计算。机器设备更新改造后的入账价值=该项机器设备进行更新前的账面价值+发生的符合资本化条件的后续支出=（500-200-50）+（100+80）=430（万元），改造期间领用自产产品应按成本价计入工程成本，选项D正确；选项A错误，误按自产产品的市场售价计入工程成本；选项B错误，误按固定资产原值计入改造工程成本；选项C错误，将未扣除固定资产减值准备的金额计入改造工程成本。
- 3.5 **「斯尔解析」** A 本题考查的是固定资产资本化后续支出的计算。甲公司为增值税一般纳税人，增值税可以抵扣，不计入固定资产成本，甲公司对该生产线改造达到预定可使用状态应结转固定资产的入账价值=（4 000-500）（原账面价值）-500（拆除原冷却装置账面价值）+1 200（新冷却装置价值）+80（资



本化利息)+320(人工费用)+200(原材料)+400(工程物资)=5 200(万元),选项A正确;选项B错误,未包括新冷却装置价值;选项C错误,误将购置新冷却装置的增值税进项税额计入工程成本,同时未扣除原冷却装置的账面价值;选项D错误,未扣除原冷却装置的账面价值。

- 3.6 「斯尔解析」 C 本题综合考查固定资产折旧的计算。该设备的入账金额=200+20=220(万元),预计使用5年,年折旧率=2/5=40%,2×21年应计提的折旧金额=220×40%=88(万元),2×22年应计提的折旧金额=(220-88)×40%=52.8(万元),2×22年12月31日,固定资产的账面价值=220-88-52.8=79.2(万元),其可收回金额为54万元(此内容将在“资产减值”部分讲解),应计提固定资产减值准备=79.2-54=25.2(万元),计提减值准备后固定资产的账面价值为54万元,2×23年应计提折旧=54×3/(1+2+3)=27(万元),选项C正确;选项A错误,误按年限平均法计算2×23年折旧额;选项B错误,分母误按原年限计算折旧率,即按3/15作为折旧率;选项D错误,误按双倍余额递减法计算2×23年折旧额。

- 3.7 「斯尔解析」 C 本题考查的是固定资产处置损益的影响因素,本题为否定式提问。固定资产处置损益=固定资产处置价款(不含增值税)+残料变价收入(不含增值税)(如有)+残料入库价值(如有)+应收保险公司或责任人的赔款-固定资产的账面价值-支付的固定资产清理费用,选项ABD均影响固定资产处置损益,选项ABD不选,出售固定资产应缴纳的增值税不影响固定资产处置损益,选项C应选。

## 二、多项选择题

- 3.8 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是自行建造固定资产的会计处理。固定资产已达到预定可使用状态,但尚未办理竣工结算的,应按暂估金额转入固定资产,并从次月开始计提折旧,选项A错误;企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本,应确认为无形资产,选项B正确;企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售(以下统称试运行销售)的,应当按照《企业会计准则第14号——收入》《企业会计准则第1号——存货》等规定,对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理,计入当期损益,选项C正确;测试固定资产可否正常运转而发生的支出属于固定资产达到预定可使用状态前的必要支出,应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》的有关规定,计入该固定资产成本。这里的“测试固定资产可否正常运转”,指评估该固定资产的技术和物理性能是否达到生产产品、提供服务、对外出租或用于管理等标准的活动,不包括评估固定资产的财务业绩,选项D正确。

- 3.9 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是自行建造固定资产入账成本的确定。支付给第三方监理费构成固定资产成本,选项A正确;建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损,减去残料价值以及保险公司、责任人等赔款后的净损失,计入所建工程项目的成本,选项B正确;建造期间试生产产品对外销售的,应分别确认收入和结转成本,不构成固定资产成本,选项C错误;建造期间因可预见的不可抗力因素导致暂停施工发生的费用需要计入所建造工程成本中,例如北方冰冻季节,选项D正确。

- 3.10 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是固定资产折旧的相关会计处理。处于季节性修理过程中的固定资产在修理期间应该继续计提折旧,选项A错误;已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产应当按暂估价值入账,并按相关规定计提折旧,选项B正确;闲置不用的固定资产仍应当计提折旧,选项C正确;除非有确凿证据表明经济利益的预期消耗方式发生了重大变化,或者取得了新的信息、积累了更多的经验,能够更准确地反映企业的财务状况和经营成果外,否则不得随意变更折旧方法,选项D正确。

- 3.11 「斯尔解析」 BD 本题考查的是固定资产折旧范围。未投入使用的固定资产仍需计提折旧,其折旧

金额应当计入管理费用，选项A错误；以公允价值模式进行后续计量的已出租厂房属于采用公允价值模式计量的投资性房地产，无须计提折旧（此内容将在“投资性房地产”部分详述），选项B正确；已经完工投入使用但尚未办理竣工决算的自建厂房，应按照暂估价值计入固定资产并从次月起计提折旧，选项C错误；持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销（此内容将在“持有待售非流动资产”部分详述），选项D正确。

**3.12 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是固定资产处置的会计处理。至出售时固定资产累计应计提折旧金额 $=3\,500 \times (1-5\%) / 20 \times 7.5 (2 \times 15 \text{年} 2 \text{月} \sim 2 \times 22 \text{年} 7 \text{月}) = 1\,246.88$ （万元），选项A正确；取得处置价款时应借记“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”科目，选项B正确；处置办公大楼的净损益应记入“资产处置损益”科目，该科目影响营业利润，应计入资产处置损益的金额 $=5\,000 - (3\,500 - 1\,246.88) = 2\,746.88$ （万元），选项C正确；固定资产处置当月仍计提折旧，当月营业利润影响金额 $=2\,746.88 - 3\,500 \times (1-5\%) / 20 \times 1/12 = 2\,733.03$ （万元），选项D错误。

**3.13 「斯尔解析」 BC** 本题综合考查固定资产的会计处理。盘盈的固定资产作为前期差错处理，批准后调整期初留存收益，选项A错误；与存货的生产和加工相关的固定资产的修理费用按照存货成本确定原则进行处理（制造费用），选项B正确；根据企业会计准则解释第6号的规定，如果因弃置费用增加导致预计负债增加的，应相应增加固定资产的成本，选项C正确；使用安全生产费购买固定资产后，应对固定资产全额计提折旧，后续期间不再计提折旧，选项D错误。

### 三、计算分析题

**3.14 「斯尔解析」**

(1)

①2×22年3月2日购入时：

借：在建工程	330	
贷：应付账款		330

②2×22年4月15日安装时：

借：在建工程	23	
贷：原材料		15
应付职工薪酬		8
借：应付职工薪酬	8	
贷：银行存款		8

③2×22年6月25日转入固定资产时：

借：固定资产	353	
贷：在建工程		353

④2×22年8月1日支付日常维修费时：

借：制造费用	10	
贷：银行存款		10

(2) 2×22年生产设备应计提的折旧金额 $=353/10 \times 6/12 = 17.65$ （万元）

(3) 2×22年年末生产设备的可收回金额为247万元（公允价值减处置费用 $=260-13=247$ 万元，预计未来现金流量现值240万元，以二者孰高计量，选择247万元）（此内容将在“资产减值”部分详述），考虑减值前生产设备账面净值 $=353-17.65=335.35$ （万元），应计提固定资产减值准备 $=335.35-247=88.35$ （万元），2×22年12月31日生产设备的账面价值为247万元，会计分录：

借：资产减值损失 88.35  
贷：固定资产减值准备 88.35

(4)

①2×22年7月9日外购工程物资时：

借：工程物资 700  
贷：银行存款 700

②2×22年7月9日领用时：

借：在建工程 700  
贷：工程物资 700

③2×22年11月13日领用产品及支付工程款时：

借：在建工程 135  
贷：银行存款 50  
库存商品 85

④2×22年12月5日完工时：

借：固定资产 835  
贷：在建工程 835

(5) 更新改造后生产设备的入账价值=353-(353/10×6/12+247/9.5×6/12+88.35)+150+20-54=350(万元)

提示：“353/10×6/12”为2×22年折旧金额；“247/9.5×6/12”为2×23年1~6月折旧金额，“9.5年”为剩余使用年限(2×22年12月31日，甲公司对该项生产设备的折旧方法、净残值和使用年限进行了评估后，该项设备预计使用年限仍为10年，由于2×22年已计提半年的折旧，所以在计算2×23年折旧金额时，按剩余使用年限9.5年计算)；“88.35”为2×22年计提的固定资产减值准备。

(6)

①2×23年10月10日出售仓库时：

借：固定资产清理 765.42  
累计折旧 (835/10/12×10) 69.58  
贷：固定资产 835

②2×23年10月10日取得仓库处置价款时：

借：银行存款 1 000  
贷：固定资产清理 1 000

③结转损益：

借：固定资产清理 (1 000-765.42) 234.58  
贷：资产处置损益 234.58

④2×23年12月1日出售生产设备时：

借：固定资产清理 315  
累计折旧 (350×2/5×3/12) 35  
贷：固定资产 350



⑤2×23年12月1日支付清理费时：

借：固定资产清理	5	
贷：银行存款		5

⑥取得生产设备处置价款时：

借：银行存款	300	
贷：固定资产清理		300

⑦结转损益：

借：资产处置损益	20	
贷：固定资产清理		20





## 错题整理页





使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

## 第四章 无形资产

### 一、单项选择题

- 4.1 下列各项中，制造企业应作为无形资产核算的是（ ）。
- A.自创商誉 B.对外出租的土地使用权  
C.内部产生的品牌 D.电影发行权
- 4.2 甲公司发生的相关交易或事项如下：（1）经拍卖取得一宗土地使用权，甲公司拟在该土地上建造一栋办公楼；（2）经与乙公司交换资产取得土地使用权，甲公司拟在该土地上建造商品房；（3）购入一栋厂房，厂房和土地的公允价值均能可靠计量；（4）将原自用的土地改为出租。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司持有土地会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.购入厂房取得的土地确认为固定资产  
B.交换取得用于建造商品房的土地确认为无形资产  
C.将自用改为出租的土地从租赁期开始日起确认为投资性房地产  
D.拍卖取得用于建造办公楼的土地确认为固定资产
- 4.3 下列各项关于无形资产会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.自行研究开发的无形资产在尚未达到预定用途前无须考虑减值  
B.非同一控制下企业合并中，购买方应确认被购买方在该项交易前未确认但可单独辨认且公允价值能够可靠计量的无形资产  
C.使用寿命不确定的无形资产在持有过程中不应该摊销也不考虑减值  
D.同一控制下企业合并中，合并方应确认被合并方在该项交易前未确认的无形资产
- 4.4 2×23年5月1日，甲公司开始自行研发一项非专利技术，累计发生研究支出200万元，开发支出400万元，其中符合资本化条件的支出为300万元。截至2×23年8月1日研发完成形成无形资产，甲公司预计该非专利技术可以使用5年，预计净残值为零，采用直线法摊销。2×23年12月31日该非专利技术的可收回金额为180万元，甲公司对该无形资产尚可使用寿命进行复核，预计该无形资产尚可使用3年，预计净残值为零，继续采用直接法摊销，2×24年年末该无形资产未出现减值迹象。不考虑其他因素，该无形资产2×24年12月31日的账面价值是（ ）。
- A.120万元 B.183.33万元 C.180万元 D.100万元
- 4.5 2×22年9月1日，甲公司开始自行研发一项生产用非专利技术，截至2×22年12月31日研发成功，形成一项无形资产，累计发生研发支出合计500万元，其中研究阶段支出200万元，开发阶段支出300万元，符合资本化条件支出为200万元。甲公司无法合理预计该非专利技术的使用寿命，将其作为使用寿命不确定的无形资产核算。2×23年7月1日该非专利技术被另一项外购非专利技术所代替，甲公司决定将其报废处理。则下列说法中不符合会计准则规定的是（ ）。
- A.2×22年计入管理费用的金额为300万元  
B.无形资产的入账金额为200万元



C. 2 × 23 年无形资产不应计提摊销

D. 报废无形资产净损失为 300 万元

4.6 2 × 22 年 1 月，甲公司开始研发一项新技术，2 × 23 年 1 月进入开发阶段，2 × 23 年 12 月 31 日完成开发并申请了专利。该项目 2 × 22 年发生研究费用 600 万元，截至 2 × 23 年年末累计发生研发费用 1 600 万元，其中符合资本化条件的金额为 1 000 万元，按照税法规定，研发支出可按实际支出的 200% 税前抵扣。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述研发项目会计处理的表述中，正确的是（ ）。

A. 自符合资本化条件起至达到预定用途时所发生的研发费用资本化计入无形资产

B. 将研发项目发生的研究费用确认为长期待摊费用

C. 实际发生的研发费用与其可予税前抵扣金额的差额计入管理费用

D. 研发项目在达到预定用途后，将所发生全部研究费用追溯调整至无形资产入账金额中

4.7 下列各项关于无形资产的会计处理表述中，正确的是（ ）。

A. 无法区分研究阶段与开发阶段的支出，应计入无形资产成本

B. 使用寿命有限且存在残值的无形资产，在持有期间至少每年年末对残值进行复核

C. 使用寿命不确定的无形资产，只有存在减值迹象时才进行减值测试

D. 无形资产达到预定用途前，为推广拟用其生产新产品发生的支出计入无形资产成本

## 二、多项选择题

4.8 下列各项中，关于土地使用权的说法正确的有（ ）。

A. 房地产企业外购土地使用权用于建造对外出售商品房，该土地使用权属于企业的存货

B. 企业将土地使用权部分自用，部分对外出租，该土地使用权应全部作为无形资产核算

C. 外购房屋建筑物价款中包括土地使用权的，应将整体作为固定资产核算

D. 企业外购土地使用权用于自行建造建筑物，建造期间应将符合资本化条件的土地使用权摊销额计入建筑物成本

4.9 下列各项关于无形资产定义和特征以及会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 对于使用寿命不确定的无形资产不应摊销，发生减值迹象时进行减值测试

B. 无形资产属于非货币性资产

C. 企业为引入新产品进行宣传发生的广告费不应计入无形资产成本

D. 无形资产的特征之一是具有可辨认性，能够从企业中分离或者划分出来

4.10 下列各项关于无形资产会计处理的表述中，错误的有（ ）。

A. 外包无形资产开发活动在实际支付价款时确认无形资产

B. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出，全部费用化计入当期损益

C. 使用寿命不确定的无形资产只在存在减值迹象时进行减值测试

D. 在无形资产达到预定用途前为宣传新技术发生的费用，计入无形资产成本

4.11 下列各项中，属于企业自行研发无形资产的支出能够予以资本化的条件的有（ ）。

A. 为完成该无形资产的开发具有技术上的可行性

B. 能够证明企业可以取得无形资产开发所必需的技术、财务和其他资源

C. 有能力使用或出售该无形资产以取得收益

D. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图

- 4.12 下列各项资产中，后续计量时不应当进行摊销的有（ ）。
- A.持有待售的无形资产
  - B.使用寿命不确定的无形资产
  - C.非同一控制下企业合并中取得的法律保护期还剩10年的专利权
  - D.尚未达到预定用途的开发阶段支出
- 4.13 下列各项有关无形资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.企业内部产生的品牌不应当确认为无形资产
  - B.非同一控制下企业合并中取得的可单独辨认的无形资产在公允价值能够可靠计量时应当确认为无形资产
  - C.当无形资产预期不能为企业带来经济利益时，应当转销其账面价值并计入当期损益
  - D.使用寿命有限的无形资产在计算摊销额时应当考虑净残值因素





## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 4.1 D 4.2 C 4.3 B 4.4 A 4.5 D
- 4.6 A 4.7 B

### 二、多项选择题

- 4.8 AD 4.9 BCD 4.10 ACD 4.11 ABCD 4.12 ABD
- 4.13 ABCD

### 一、单项选择题

- 4.1 【斯尔解析】 D 本题考查的是无形资产的内容。自创商誉不属于无形资产，商誉与企业整体相关，无法单独出售，不具有可辨认性，选项A错误；对外出租的土地使用权应作为投资性房地产，不属于无形资产（此内容在“投资性房地产”部分讲解），选项B错误；内部产品的品牌因不能与整个业务开发成本区分，成本无法可靠计量，不应确认为无形资产，选项C错误；电影发行权属于著作权，应作为无形资产核算，选项D正确。
- 4.2 【斯尔解析】 C 本题考查的是土地使用权的会计处理。企业购入的厂房，实际价款中包括土地以及建筑物的价值，且土地使用权与地上建筑物的公允价值均能可靠计量的，应将其分别作为无形资产和固定资产核算，选项A错误；甲公司取得拟在该土地上建造商品房的土地使用权应作为存货核算，选项B错误；企业将自用土地使用权改用于赚取租金的，通常于转换日（租赁期开始日）将其转为投资性房地产核算（此内容在“投资性房地产”部分讲解），选项C正确；甲公司拟在经拍卖取得的土地上建造办公楼，应将取得土地使用权作为无形资产核算，选项D错误。
- 4.3 【斯尔解析】 B 本题考查的是无形资产的会计处理。自行研究开发的无形资产在尚未达到预定用途前，由于具有重大不确定性，需要在每年年末进行减值测试，选项A错误；非同一控制下企业合并中，购买方应确认被购买方在该项交易前未确认但可单独辨认且公允价值能够可靠计量的无形资产，选项B正确；使用寿命不确定的无形资产在持有过程中不应计提摊销，但需要在每年年末进行减值测试，选项C错误；同一控制下的企业合并，合并方应按照被合并方无形资产的账面价值入账，合并日不会产生新的资产和负债，所以不应确认该项交易发生前未确认的无形资产（此内容在“合并财务报表”部分讲解），选项D错误。
- 4.4 【斯尔解析】 A 本题考查的是无形资产后续计量的会计核算。 $2 \times 23$ 年12月31日计提减值准备前无形资产的账面价值 $= 300 - 300 \div 5 \times 5/12 = 275$ （万元）， $2 \times 23$ 年12月31日无形资产的可收回金额为180万元，无形资产应计提减值准备的金额 $= 275 - 180 = 95$ （万元），计提减值准备后的账面价值为180万元， $2 \times 24$ 年无形资产应计提的摊销金额 $= 180/3 = 60$ （万元）， $2 \times 24$ 年12月31日无形资产的账面价值 $= 180 - 60 = 120$ （万元），选项A正确；选项B错误，未考虑无形资产计提减值准备的金额；选项C错

误，误按 $2 \times 23$ 年无形资产的可收回金额作为 $2 \times 24$ 年12月31日无形资产的账面价值；选项D错误，无法通过计算得出此金额。

- 4.5 【斯尔解析】 D 本题考查的是使用寿命不确定无形资产的会计核算，本题为否定式选择题。该非专利技术入账价值为200万元，即符合资本化条件的支出，选项B表述正确，不选；费用化支出应计入当期损益（管理费用）300万元（ $500-200$ ），选项A表述正确，不选；因甲公司无法合理估计该项无形资产的使用寿命，所以将其作为使用寿命不确定的无形资产核算， $2 \times 22$ 年12月至 $2 \times 23$ 年报废时无须计提摊销，选项C表述正确，不选； $2 \times 23$ 年7月1日报废时应将其账面价值转入营业外支出，即报废净损失为200万元，选项D表述错误，应选。甲公司报废无形资产的会计处理如下：

借：营业外支出	200	
贷：无形资产		200

- 4.6 【斯尔解析】 A 本题考查的是内部研发无形资产的会计处理。开发阶段的支出符合条件的资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用），选项A正确；企业内部研究和开发无形资产，其在研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用），选项B错误；实际发生的研发费用与税法规定可以扣除的研发费用属于税会差异（此内容在“所得税会计”部分讲解），需要在纳税申报表上进行调整，无须单独进行会计处理，选项C错误；研发项目在达到预定用途后，无须追溯调整原确认的费用化支出，选项D错误。
- 4.7 【斯尔解析】 B 本题综合考查无形资产的会计处理。无法区分研究阶段与开发阶段的支出，应当在发生时费用化，计入管理费用，选项A错误；使用寿命有限且存在残值的无形资产，在持有期间至少每年年末对残值进行复核，选项B正确；使用寿命不确定的无形资产无论其是否存在减值迹象均应在每个会计期末对其进行减值测试，选项C错误；为推广新产品发生的支出不属于为使无形资产达到预定用途的合理必要支出，不应计入无形资产成本，在发生时计入当期损益，选项D错误。

## 二、多项选择题

- 4.8 【斯尔解析】 AD 本题考查的是土地使用权的会计处理。房地产开发企业外购土地使用权用于建造对外出售的商品房，该土地使用权属于企业的存货（开发成本），选项A正确；企业将土地使用权部分自用，部分对外出租，应将用于出租且能够单独计量和出售的土地使用权作为投资性房地产核算（此内容在“投资性房地产”部分讲解），选项B错误；企业外购房屋建筑物应按土地使用权和建筑物的价值选择合理的分配方法进行分配，无法合理分配时，应全部作为固定资产核算，选项C错误；企业外购土地使用权用于自行建造建筑物，建造期间应将符合资本化条件的土地使用权摊销额计入建筑物成本，选项D正确。
- 4.9 【斯尔解析】 BCD 本题综合考查无形资产的会计处理。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内无须摊销，但应当在每个会计期间进行减值测试，选项A错误；无形资产由于在将来为企业带来的经济利益（即货币金额）是不固定的或不可确定的，属于非货币性资产（此内容在“非货币性资产交换”部分讲解），选项B正确；企业为引入新产品进行宣传发生的广告费，应计入当期损益，不应计入无形资产成本，选项C正确；无形资产能够从企业中分离或者划分出来，具有可辨认性，选项D正确。
- 4.10 【斯尔解析】 ACD 本题考查的是无形资产相关的会计处理，本题属于否定式选择题。外包无形资产开发活动在实际支付价款时应计入研发支出，待达到预定可使用状态时转入无形资产，选项A表述错误，应选；无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当全部费用化计入当期损益，选项B表述正确，不选；对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内无须摊销，但应当在每个会计期间进行减

值测试，选项C表述错误，应选；在无形资产达到预定用途前为宣传新技术发生的费用，不属于为使资产达到预定用途的必要支出，不能计入无形资产成本，而应作为销售费用核算，选项D表述错误，应选。

4.11 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是自行研发无形资产资本化的条件。在开发阶段，判断可以将有关支出资本化计入无形资产成本的条件包括：

- (1) 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。(选项A正确)
- (2) 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。(选项D正确)
- (3) 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。(选项C正确)
- (4) 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。(选项B正确)
- (5) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

4.12 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是无形资产的摊销。被划分为持有待售的非流动资产无须计提折旧或摊销（此内容在“持有待售非流动资产”部分讲解），选项A正确；对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间无须摊销，但应当在每个会计期间进行减值测试，选项B正确；使用寿命有限的无形资产应当进行摊销，选项C错误；尚未达到预定用途的研发项目无须摊销，选项D正确。

4.13 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是无形资产的会计处理。企业内部产生的品牌无法可靠计量其成本，不满足资产确认条件，不能确认为资产，选项A正确；在企业合并（非同控）中取得可单独辨认的无形资产，其成本能够可靠计量时应予以确认，选项B正确；当无形资产不能为企业带来经济利益流入时，不满足资产定义，所以应予以报废处理计入当期损益（营业外支出），选项C正确；使用寿命有限的无形资产摊销时需要考虑是否存在净残值，选项D正确。



## 错题整理页



## 第五章 投资性房地产



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 5.1 下列各项关于企业取得投资性房地产的会计处理表述中，正确的是（ ）。
- A.外购房地产对外出租的，无须区分地上建筑物价值和土地使用权价值，应整体作为投资性房地产核算
- B.企业购入的房地产部分用于出租，部分自用的，应将出租部分作为投资性房地产核算
- C.企业自行建造的投资性房地产在建造过程中发生非正常性损失的，应计入建造成本
- D.投资性房地产初始取得应按公允价值计量
- 5.2 下列各项关于企业持有的土地使用权说法中，正确的是（ ）。
- A.企业持有土地使用权自用的，应将其作为固定资产核算
- B.企业持有土地使用权已对外出租的，应将其作为投资性房地产核算
- C.企业持有土地使用权用于建造商品房的，应将其作为无形资产核算
- D.企业购入房地产项目时一定将房产作为固定资产核算，土地使用权作为无形资产核算
- 5.3 2×23年2月1日，甲公司购入一栋办公楼用于对外出租，支付购买价款5 000万元，支付相关税费200万元。甲公司预计该办公楼可以使用20年，预计净残值率为5%，采用年限平均法计提折旧。2×23年12月31日办公楼的可收回金额为5 100万元，假定不考虑增值税等其他因素，甲公司取得办公楼当日直接对外出租，且对投资性房地产采用成本模式进行后续计量。下列各项说法中正确的是（ ）。
- A.购入办公楼应作为固定资产核算
- B.办公楼折旧金额计入管理费用
- C.当年应计提的折旧金额为205.83万元
- D.办公楼在2×23年12月31日的账面价值为5 100万元
- 5.4 2×19年1月31日，甲公司购入一栋自用办公楼，入账价值为6 300万元，预计使用20年，预计净残值率为5%，采用年限平均法计提折旧。2×20年1月31日，将办公楼经营出租给乙公司，租赁期为3年，甲公司采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。2×23年1月31日，租赁期满后甲公司将办公楼对外出售，取得处置价款8 000万元，不考虑相关税费及其他因素，出售办公楼对当期损益的影响金额是（ ）。
- A.2 897万元      B.2 872.06万元      C.2 597.75万元      D.2 960万元
- 5.5 2×23年3月19日，甲公司董事会通过将其自用的一栋办公楼用于出租的议案，并形成书面决议。2×23年4月30日，甲公司已将该栋办公楼全部腾空，达到可以出租的状态。2×23年5月25日，甲公司与乙公司签订租赁合同，将该栋办公楼出租给乙公司。根据租赁合同约定，该栋办公楼的租赁期为10年，租赁期开始日为2×23年6月1日；前二个月为免租期，乙公司无须支付租金。不考虑其他因素，甲公司上述自用办公楼转换为投资性房地产的转换日是（ ）。
- A.2×23年3月8日      B.2×23年4月30日
- C.2×23年6月1日      D.2×23年5月25日



- 5.6 某公司将一栋房产作为投资性房地产核算，并采用成本模式进行后续计量。2×23年12月31日其成本为2 500万元，已计提折旧500万元，已计提减值准备200万元，当日该房产的公允价值为3 000万元。2×23年12月31日该公司将后续计量模式由成本模式计量转为公允价值模式计量，不考虑所得税等其他因素，则下列会计处理正确的是（ ）。
- A.投资性房地产的账面价值与当日公允价值的差额计入其他综合收益  
B.投资性房地产的账面价值与当日公允价值的差额计入公允价值变动损益  
C.投资性房地产的账面价值与当日公允价值的差额计入留存收益  
D.投资性房地产的账面价值与当日公允价值的差额计入投资收益
- 5.7 企业将自用房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，转换日资产的公允价值大于其账面价值的差额，在资产负债表中列示的项目是（ ）。
- A.营业收入  
B.其他综合收益  
C.资本公积  
D.公允价值变动收益
- 5.8 下列各项有关投资性房地产会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.以成本模式后续计量的投资性房地产转换为存货，存货应按转换日的公允价值计量，公允价值大于原账面价值的差额确认为其他综合收益  
B.以成本模式后续计量的投资性房地产转换为自用固定资产，自用固定资产应按转换日的公允价值计量，公允价值小于原账面价值的差额确认为当期损益  
C.以存货转换为以公允价值模式后续计量的投资性房地产，投资性房地产应按转换日的公允价值计量，公允价值小于存货账面价值的差额确认为当期损益  
D.以公允价值模式后续计量的投资性房地产转换为自用固定资产，自用固定资产应按转换日的公允价值计量，公允价值大于账面价值的差额确认为其他综合收益
- 5.9 2×20年至2×23年甲公司发生以下交易或事项：2×20年12月31日，购入一栋管理用办公楼，实际取得成本为3 000万元。该办公楼预计使用年限为20年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。因公司迁址，2×23年6月30日，甲公司与乙公司签订租赁协议。该协议约定：甲公司将上述办公楼租赁给乙公司，租赁期开始日为协议签订日，租赁期2年，年租金150万元，每半年支付一次。租赁协议签订日该办公楼的公允价值为2 800万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2×23年12月31日，该办公楼的公允价值为2 200万元。上述交易或事项对甲公司2×23年度营业利润的影响金额是（ ）。
- A.零  
B.-75万元  
C.-675万元  
D.-600万元

## 二、多项选择题

- 5.10 下列各项中，属于投资性房地产的有（ ）。
- A.已出租的土地使用权  
B.持有准备增值后转让的商品房  
C.已出租的建筑物  
D.持有准备增值后转让的土地使用权
- 5.11 甲公司持有多项房地产，下列各项相关会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.外购厂房取得的土地确认为固定资产  
B.交换取得用于建造商品房的土地确认为存货  
C.将自用改为出租的土地从租赁期开始日起确认为投资性房地产  
D.拍卖取得用于建造办公楼的土地确认为无形资产

5.12 下列各项关于投资性房地产转换日的说法中，正确的有（ ）。

- A.投资性房地产开始自用，转换日为房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期
- B.作为存货的房地产改为出租，或者自用建筑物停止自用改为出租，转换日通常为租赁期开始日
- C.自用土地使用权停止自用，改为用于资本增值，转换日为自用土地使用权停止自用后，确定用于资本增值的日期
- D.房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售时，由投资性房地产转为存货，转换日为租赁期满、企业董事会或类似机构做出书面决议明确表示将其重新开发用于对外销售的日期

5.13 2×23年2月1日，甲公司将一栋自用办公楼出租给乙公司，租赁期为2年，年租金为120万元，当日该办公楼的账面价值为2 600万元，其公允价值为2 800万元，甲公司采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。2×23年12月31日，该办公楼的公允价值为3 000万元。假设不考虑相关税费及其他因素，则下列会计处理正确的有（ ）。

- A.转换日投资性房地产的入账价值为2 600万元
- B.转换日应确认其他综合收益200万元
- C.该投资性房地产持有期间公允价值变动计入当期损益
- D.采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产需要定期进行减值测试

### 三、计算分析题

5.14 甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，2×22年至2×23年与投资性房地产有关的业务资料如下：

资料一：2×22年3月1日，甲公司将原作为固定资产的一栋写字楼以经营租赁的方式出租给乙公司并办妥相关手续，租期为18个月。当日，写字楼的公允价值为16 000万元，该写字楼原值为15 000万元，已计提累计折旧金额为3 000万元，未计提减值准备。

资料二：2×22年3月31日，甲公司收到出租写字楼当月租金125万元，并存入银行。2×22年12月31日，该写字楼的公允价值为17 000万元。

资料三：2×23年9月1日，租赁期已满，甲公司将以17 500万元的价格出售该写字楼，款项已存入银行。

其他资料：不考虑相关税费等其他因素。

要求：

- (1) 编制2×22年3月1日甲公司出租该写字楼的相关会计分录。
- (2) 编制2×22年3月31日甲公司收到租金的会计分录。
- (3) 编制2×22年12月31日写字楼公允价值变动的会计分录。
- (4) 编制2×23年9月1日甲公司出售该写字楼的会计分录。
- (5) 计算出出售写字楼对当月营业利润的影响金额（答案中的金额单位用万元表示）。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

5.1	A	5.2	B	5.3	C	5.4	A	5.5	C
5.6	C	5.7	B	5.8	C	5.9	D		

### 二、多项选择题

5.10	ACD	5.11	BCD	5.12	ABCD	5.13	BC
------	-----	------	-----	------	------	------	----

### 一、单项选择题

- 5.1 【斯尔解析】 A 本题考查的是投资性房地产取得的会计处理。外购房地产对外出租的，无须区分地上建筑物价值和土地使用权价值，应整体作为投资性房地产核算，因为出租包括地上建筑物和土地使用权，两者均作为投资性房地产核算，选项A正确；企业购入的房地产部分用于出租，部分自用的，用于出租的部分应当能够单独确认和计量的，将出租部分作为投资性房地产核算，选项B错误；企业自行建造的投资性房地产在建造过程中发生非正常性损失的，应计入当期损益，选项C错误；投资性房地产初始取得应按实际成本计量，选项D错误。
- 5.2 【斯尔解析】 B 本题考查的是土地使用权的会计核算。企业持有的自用土地使用权应作为无形资产核算，选项A错误；已出租的土地使用权应作为投资性房地产核算，选项B正确；用于建造商品房土地使用权应作为存货核算，选项C错误；如果购入时即用于对外出租应将其作为投资性房地产核算；如果购入的房产和土地使用权无法区分并单独计量，应将房产和土地使用权均作为固定资产核算，选项D错误。
- 5.3 【斯尔解析】 C 本题考查的是成本模式计量投资性房地产的会计核算。购入办公楼用于出租应作为投资性房地产核算，选项A错误；办公楼作为投资性房地产，其折旧金额计入其他业务成本，选项B错误；投资性房地产的入账金额=5 000+200=5 200（万元），当年应计提的折旧金额=5 200×（1-5%）/20/12×10（3月~12月）=205.83（万元），选项C正确；资产负债表日未计提减值前投资性房地产的账面净值=5 200-205.83=4 994.17（万元），可收回金额大于其账面价值，无须计提减值，选项D错误。
- 5.4 【斯尔解析】 A 本题考查的是成本模式计量投资性房地产处置损益的计算。将固定资产转为成本模式计量的投资性房地产，应按原固定资产的账面价值计入投资性房地产，该房产作为固定资产核算时已计提折旧金额=6 300×（1-5%）/20=299.25（万元），该房产作为投资性房地产核算时已计提折旧=6 300×（1-5%）/20×3=897.75（万元），出售办公楼对损益的影响金额=8 000（处置价款）-（6 300-299.25-897.75）（账面价值）=2 897（万元），选项A正确；选项B错误，误按47个月计提折旧；选项C错误，未考虑固定资产转入投资性房地产时的折旧金额；选项D错误，计提折旧时未考虑预计净残值。
- 5.5 【斯尔解析】 C 本题考查的是投资性房地产转换日的确定。自用建筑物停止自用改为出租，转换日



通常为租赁期开始日（承租人有权使用其租赁资产的日期），即租赁期开始日为 $2 \times 23$ 年6月1日，选项C正确，选项ABD错误。

5.6 「斯尔解析」 C 本题考查的是投资性房地产后续计量模式的变更。投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式属于会计政策变更，公允价值与账面价值的差额应调整期初留存收益（盈余公积和未分配利润），选项C正确；会计政策变更不涉及其他综合收益、公允价值变动损益和投资收益，选项ABD错误。

5.7 「斯尔解析」 B 本题考查的是自用房地产转为公允价值模式计量投资性房地产的会计处理。自用房地产转为采用公允价值模式后续计量的投资性房地产，公允价值大于原账面价值之间的差额计入其他综合收益，在资产负债表中列示为“其他综合收益”项目，选项B正确；自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产不涉及营业收入及资本公积，选项AC错误；自用房地产转为采用公允价值模式后续计量投资性房地产，公允价值小于原账面价值之间的差额计入公允价值变动损益，在利润表中列示为“公允价值变动收益”项目，选项D错误。

5.8 「斯尔解析」 C 本题综合考查投资性房地产的转换。采用成本模式后续计量的投资性房地产转为存货，应将该房地产转换前的账面价值作为转换后存货的入账价值，选项A错误；采用成本模式后续计量的投资性房地产转为固定资产，应将该房地产转换前的账面原值作为转换后固定资产的入账金额，而不考虑转换日的公允价值，选项B错误；以存货转换为以公允价值模式后续计量的投资性房地产，投资性房地产应按转换日的公允价值计量，公允价值小于存货账面价值的差额确认为当期损益（公允价值变动损益），选项C正确；采用公允价值模式后续计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的入账价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益（公允价值变动损益），选项D错误。

5.9 「斯尔解析」 D 本题考查的是采用公允价值模式计量的投资性房地产会计核算。 $2 \times 23$ 年1月至6月固定资产应计提折旧 $=3\,000 \div 20 \times 1/2 = 75$ （万元）（计入管理费用，影响 $2 \times 23$ 年度营业利润）， $2 \times 23$ 年7月至12月确认租金收入 $=150 \div 2 = 75$ （万元）（计入其他业务收入，影响 $2 \times 23$ 年度营业利润），投资性房地产的入账金额为2 800万元，期末公允价值2 200万元，应确认公允价值变动损失 $=2\,200 - 2\,800 = -600$ （万元）（计入公允价值变动损益借方，影响 $2 \times 23$ 年度营业利润）， $2 \times 23$ 年6月30日，甲公司将自用转为投资性房地产，转换日房产的账面价值 $=3\,000 - 3\,000/20 \times 2.5 = 2\,625$ （万元），其公允价值为2 800万元，转换时产生贷方差额应计入其他综合收益，不影响当期损益。因此，上述业务对甲公司 $2 \times 23$ 年度营业利润的影响金额 $= -75$ （管理费用） $+75$ （其他业务收入） $-600$ （公允价值变动损益） $= -600$ （万元），选项D正确；选项A错误，此选项属于滥竽充数；选项B错误，未考虑租金收入和公允价值变动损益的影响；选项C错误，未考虑租金收入的影响。对于上述业务，甲公司应编制的会计分录为：

$2 \times 20$ 年12月31日：

借：固定资产	3 000	
贷：银行存款		3 000

$2 \times 21$ 年计提折旧：

借：管理费用	$(3\,000/20) \times 150$	
贷：累计折旧		150

$2 \times 22$ 年计提折旧：

借：管理费用	$(3\,000/20) \times 150$	
贷：累计折旧		150

2×23年1至6月计提折旧：

借：管理费用	(3 000/20 × 1/2) 75	
贷：累计折旧		75

2×23年6月30日：

借：投资性房地产——成本	2 800	
累计折旧	375	
贷：固定资产		3 000
其他综合收益		175

2×23年12月31日：

借：银行存款等	(150/2) 75	
贷：其他业务收入		75
借：公允价值变动损益	(2 200-2 800) 600	
贷：投资性房地产——公允价值变动		600

## 二、多项选择题

- 5.10 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是投资性房地产的核算范围。投资性房地产的核算范围包括：已出租的土地使用权，选项A正确；持有并准备增值后转让的土地使用权，选项D正确；已出租的建筑物，选项C正确；持有准备增值后转让的商品房属于存货，不属于投资性房地产，选项B错误。
- 5.11 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是土地使用权的会计处理。企业购入厂房的公允价值能够可靠计量的，土地使用权与地上建筑物应分别作为无形资产和固定资产核算，选项A错误；甲公司取得土地使用权拟在该土地上建造商品房，土地使用权应作为存货核算，选项B正确；企业将自用土地使用权改为赚取租金，应于转换日（租赁期开始日）将其作为投资性房地产核算，选项C正确；甲公司拟在土地上建造自用办公楼，应将土地使用权作为无形资产核算，选项D正确。
- 5.12 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是投资性房地产转换日确定。本题为正能量题目，四个选项均正确，请各位同学把每个选项作为记忆知识点进行强化复习。
- 5.13 「斯尔解析」 BC 本题考查的是自用房地产转换为采用公允价值模式计量投资性房地产的会计处理。投资性房地产的入账价值为转换日公允价值2 800万元，选项A错误；将自用房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，转换日的公允价值大于原资产账面价值的差额计入其他综合收益，原资产的账面价值为2 600万元，公允价值为2 800万元，差额200万元计入其他综合收益，选项B正确；采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产期末按公允价值计量，公允价值变动计入公允价值变动损益（当期损益），选项C正确；以公允价值模式进行后续计量的投资性房地产资产负债表日无须进行减值测试，选项D错误。

## 三、计算分析题

5.14 「斯尔解析」

(1)

借：投资性房地产——成本	16 000	
累计折旧	3 000	
贷：固定资产		15 000
其他综合收益		4 000



(2)

借：银行存款	125	
贷：其他业务收入		125

(3)

借：投资性房地产——公允价值变动	1 000	
贷：公允价值变动损益		1 000

(4)

借：银行存款	17 500	
贷：其他业务收入		17 500
借：其他业务成本	17 000	
贷：投资性房地产——成本		16 000
——公允价值变动		1 000
借：公允价值变动损益	1 000	
其他综合收益	4 000	
贷：其他业务成本		5 000

(5) 出售办公楼对当月营业利润的影响金额=17 500-17 000+4 000=4 500 (万元)

提示：公允价值变动损益转入其他业务成本不影响营业利润，两个均为损益类会计科目对损益无影响。





## 错题整理页





- 6.5 2×23年1月12日，甲公司通过增发本公司普通股方式从集团内乙公司取得其持有A公司30%的股权，取得股权后，甲公司能够对A公司施加重大影响。甲公司增发股票1 000万股，每股面值1元，每股发行价格12元，甲公司按发行总额的2%支付券商发行费用。为核实A公司资产情况，甲公司支付审计费和评估费合计为20万元。当日，A公司可辨认净资产的账面价值为40 000万元，公允价值为42 000万元，相关股权手续当日办理完毕。不考虑相关税费等其他因素，甲公司取得A公司股权的入账金额是（ ）。
- A.12 000万元      B.12 020万元      C.12 600万元      D.12 620万元
- 6.6 甲公司持有乙公司40%的股权，能够对乙公司施加重大影响。2×23年度，乙公司实现净利润4 190万元，当年9月20日，甲公司一批商品出售给乙公司，该期商品的成本为600万元，售价为800万元，乙公司将其作为销售部门固定资产核算，并于当月投入使用，预计使用5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。不考虑相关税费等其他因素，2×23年度，甲公司个别财务报表中因对乙公司投资应确认的投资收益是（ ）。
- A.1 356万元      B.1 596万元      C.1 676万元      D.1 600万元
- 6.7 2×23年1月1日，甲公司银行存款支付4 000万元取得乙公司30%的股权，从而能够对乙公司施加重大影响。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为9 000万元，公允价值为10 000万元。形成差异的原因包括：（1）一台管理用固定资产账面价值为500万元，公允价值为800万元，剩余使用年限5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧；（2）一批存货账面价值为1 000万元，公允价值为1 700万元。2×23年度，乙公司实现净利润2 000万元，乙公司存在差异的存货尚有60%未出售。不考虑相关税费等其他因素，2×23年12月31日甲公司长期股权投资的账面价值是（ ）。
- A.4 516万元      B.4 600万元      C.4 582万元      D.4 498万元
- 6.8 甲公司定向增发3 000万股股票方式取得集团外部乙公司60%的股权，从而能够对乙公司实施控制。甲公司增发的普通股面值为1元/股，发行价格为2.5元/股，另支付券商发行费用200万元。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为8 000万元，公允价值为10 000万元。不考虑其他因素，甲公司在合并报表中的合并商誉是（ ）。
- A.零      B.1 500万元      C.1 300万元      D.2 700万元
- 6.9 2×20年1月1日，甲公司购入乙公司30%股权，从而能够对乙公司施加重大影响。2×23年1月1日，甲公司支付5 200万元自非关联方再次购入乙公司40%股权，当日，甲公司能够控制乙公司，原30%股权的公允价值为3 900万元，甲公司“长期股权投资——投资成本”科目借方余额3 200万元，“长期股权投资——其他综合收益”借方余额200万元，“长期股权投资——损益调整”借方余额500万元，“长期股权投资——其他权益变动”贷方余额100万元。两次交易不属于“一揽子交易”。不考虑相关税费等其他因素，2×23年1月1日，甲公司取得控制权时长期股权投资的投资成本是（ ）。
- A.9 200万元      B.9 000万元      C.8 400万元      D.9 100万元
- 6.10 2×23年7月1日，甲公司自母公司（A公司）取得乙公司60%股权，能够控制乙公司。当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为3 200万元。该股权系A公司于2×19年6月18日自公开市场购入，A公司在购入乙公司60%股权时在合并报表中确认商誉800万元。2×23年7月1日，A公司在合并报表中按取得乙公司股权时可辨认净资产公



允价值为基础持续计算的乙公司净资产为4 800万元。甲公司为进行该项交易支付有关审计等中介机构费用120万元。不考虑其他因素，甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本是（ ）。

A.3 680万元      B.1 920万元      C.2 040万元      D.2 880万元

- 6.11 2×20年2月19日，甲公司自集团外部控股合并乙公司，占乙公司有表决权股份的80%，投资成本为7 300万元，当日，乙公司可辨认净资产的公允价值为9 000万元（与账面价值相等）。2×23年1月1日，集团内部A公司向甲公司支付10 000万元取得甲公司所持有乙公司的全部股权。当日，乙公司在集团合并财务报表中可辨认净资产的账面价值为12 000万元，合并日，A公司个别报表中资本公积余额为1 200万元，盈余公积余额为1 500万元。不考虑相关税费等其他因素，A公司在个别报表中会计处理正确的是（ ）。

A.长期股权投资的入账金额为9 600万元      B.冲减资本公积300万元  
C.冲减盈余公积500万元      D.增加资本公积400万元

- 6.12 A公司和B公司均受甲公司控制，2×23年1月1日，A公司向甲公司增发普通股5 000万股取得甲公司持有B公司80%股权，当日能够控制B公司，A公司普通股面值1元/股，发行价格10元/股，支付发行费用200万元，支付律师费、审计费合计300万元。当日，B公司个别报表中净资产账面价值为12 000万元，在甲公司合并报表中净资产账面价值为13 000万元，没有商誉。不考虑相关税费等其他因素，该项交易A公司在个别报表中应确认的资本公积是（ ）。

A.5 200万元      B.5 400万元      C.4 900万元      D.4 600万元

- 6.13 2×23年2月22日，甲公司以2 000万元自非关联方处取得乙公司10%的股权，将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×23年6月30日，该股权的公允价值为2 200万元。2×23年12月4日，甲公司又以3 000万元取得乙公司12%的股权，取得股权后甲公司对乙公司具有重大影响。当日，原10%股权投资的公允价值为2 500万元。不考虑相关税费等其他因素，2×23年12月4日，甲公司应计入投资收益的金额是（ ）。

A.零      B.150万元      C.200万元      D.500万元

- 6.14 2×23年1月19日，甲公司持有乙公司10%的有表决权股份，甲公司根据管理金融资产的业务模式，将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其入账金额为1 800万元。2×23年5月31日，该股权的公允价值为2 000万元。2×23年6月15日，甲公司向乙公司原控股股东定向增发普通股1 000万股（占甲公司总股本的1.2%）取得乙公司50%的股权，甲公司普通股面值1元/股，发行价格为8元/股。增持后，甲公司能够控制乙公司。甲公司以银行存款支付评估费200万元和券商发行费300万元，上述股权变更手续于2×23年6月30日前全部办理完毕。交易前，甲公司、乙公司以及乙公司原控股股东之间不存在任何关联方关系。不考虑相关税费等其他因素，甲公司因该项交易影响6月损益的金额是（ ）。

A.400万元      B.200万元      C.600万元      D.900万元

- 6.15 2×23年5月3日，甲公司取得乙公司5%有表决权股份，支付购买价款1 000万元（含乙公司已宣告但尚未发放的现金股利10万元，交易费用5万元），甲公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，2×23年6月30日，该股权的公允价值为1 100万元，2×23年10月1日，甲公司自非关联方再次购入乙公司55%股权，

当日，甲公司能够控制乙公司，甲公司以自用办公楼作为对价，该办公楼原值8 000万元，已提折旧1 200万元，已提减值准备300万元，其公允价值为8 470万元。另支付审计费用100万元，甲公司取得乙公司的两次交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素，甲公司此项业务对10月损益的影响金额是（ ）。

A.1 535万元      B.1 655万元      C.1 440万元      D.1 540万元

6.16 甲公司原持有乙公司30%有表决权股份，对乙公司具有重大影响，至2×23年8月31日，长期股权投资的账面价值为3 800万元，其中投资成本3 000万元，损益调整500万元，其他权益变动300万元。2×23年9月1日，甲公司自非关联方再次购入乙公司30%股权，支付购买价款5 000万元，支付相关评估费300万元，当日，甲公司能够控制乙公司。两次交易不属于一揽子交易，不考虑相关税费等其他因素，甲公司取得控制权时长期股权投资的入账金额是（ ）。

A.8 000万元      B.10 000万元      C.8 800万元      D.9 100万元

6.17 2×22年5月12日，甲公司支付3 000万元取得乙公司10%有表决权股份，对乙公司不具有重大影响，甲公司评估该股权不是为交易目的而持有的，但甲公司放弃行使指定权利。2×22年12月31日，该股权的公允价值为2 800万元。2×23年3月1日，甲公司从集团母公司再次购买其持有乙公司45%股权，支付价款13 000万元。当日，甲公司对乙公司董事会进行改选，甲公司能够控制乙公司。乙公司个别报表中净资产账面价值为25 000万元，在母公司合并财务报表中净资产账面价值为24 000万元，商誉2 000万元。不考虑相关税费等其他因素，下列会计处理符合企业会计准则规定的是（ ）。

A.甲公司取得乙公司控制权时，长期股权投资入账金额为15 889万元  
B.甲公司取得乙公司控制权时，原投资账面价值与公允价值的差额计入投资收益  
C.甲公司原股权账面价值与取得控制权支付对价金额合计，作为长期股权投资入账金额  
D.甲公司取得控制权时应冲减资本公积600万元

6.18 2×22年1月1日，甲公司以银行存款5 100万元取得乙公司60%的股权，能够对乙公司实施控制，形成非同一控制下企业合并。当日乙公司可辨认净资产的账面价值为8 000万元（与公允价值相等）。2×23年1月1日，乙公司接受A公司增资5 000万元，相关手续完成后，甲公司对乙公司的持股比例下降为40%，对乙公司丧失控制权，但仍具有重大影响。当日乙公司可辨认净资产的账面价值为10 000万元，增加2 000万元均为上年实现的净利润。甲公司按净利润的10%提取盈余公积。不考虑相关税费等其他因素，甲公司应在个别报表中确认投资收益是（ ）。

A.300万元      B.1 020万元      C.1 700万元      D.1 100万元

6.19 甲公司持有乙公司85%股权，能够控制乙公司。2×23年1月，甲公司出售乙公司80%股权，剩余5%股权不再对乙公司控制、共同控制或重大影响。下列各项关于甲公司出售乙公司股权的会计处理表述中，正确的是（ ）。

A.对于剩余股权按成本进行计量  
B.对于剩余股权按公允价值与其账面价值的差额确认为资本公积  
C.对于剩余股权视同取得该股权投资时即采用权益法核算并调整其账面价值  
D.对于剩余股权按《金融工具确认和计量》准则进行分类和计量

- 6.20 2×23年6月，甲公司与乙公司签订股权转让框架协议，协议约定将甲公司持有的丁公司20%的股权转让给乙公司，总价款为7亿元，乙公司分为三次支付。2×23年支付了第一笔款项2亿元。为保证乙公司利益，甲公司于2×23年11月将其持有的丁公司5%股权过户给乙公司，但乙公司暂时并不拥有与该5%股权对应的表决权和利润分配权。假定甲公司、乙公司不存在关联方关系，不考虑其他因素。下列关于2×23年甲公司对股权转让会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A. 将实际收到的价款确认为负债
  - B. 将实际收到价款与所对应的5%股权投资账面价值的差额确认为股权转让损益
  - C. 将甲公司与乙公司签订的股权转让协议作为或有事项在财务报表附注中披露
  - D. 将转让总价款与对丁公司20%股权投资账面价值的差额确认为股权转让损益，未收到的转让款确认为应收款
- 6.21 A公司、B公司和C公司共同投资设立甲公司，根据公司章程规定，甲公司相关活动决策至少需要有表决权股份2/3以上通过。不考虑其他因素，下列表述正确的是（ ）。
- A. A公司、B公司、C公司分别持有甲公司49%、11%、40%的有表决权股份，甲公司是A公司和C公司的合营企业
  - B. A公司、B公司、C公司分别持有甲公司40%、30%、30%的有表决权股份，甲公司是A公司、B公司和C公司的合营企业
  - C. A公司、B公司、C公司分别持有甲公司70%、15%、15%的有表决权股份，甲公司是A公司、B公司和C公司的合营企业
  - D. A公司、B公司、C公司分别持有甲公司50%、25%、25%的有表决权股份，甲公司是A公司、B公司和C公司的合营企业

## 二、多项选择题

- 6.22 长期股权投资采用权益法核算时，下列关于投资方的处理说法正确的有（ ）。
- A. 被投资单位宣告分派现金股利，投资方应确认为投资收益
  - B. 被投资单位的会计政策与投资方不一致的，应将被投资单位的会计政策按投资方的会计政策进行调整
  - C. 投资时被投资单位固定资产的账面价值与公允价值不一致的，需要对被投资单位实现净利润进行调整
  - D. 双方发生内部交易，需对被投资单位的净利润进行调整
- 6.23 A公司系甲公司的全资子公司。甲公司持有乙公司18.5%有表决权股份，A公司持有乙公司19.5%有表决权股份。根据乙公司章程规定，外部投资者持有本公司股权比例超过20%时可以向董事会派出若干名董事。当年乙公司实现净利润1 200万元，未发生其他影响所有者权益变动的事项，年末甲公司持有乙公司股权的公允价值为3 000万元。不考虑其他因素，下列说法正确的有（ ）。
- A. 甲公司应按权益法核算对乙公司的股权投资
  - B. 甲公司个别报表中因持有乙公司股权当年应确认的投资收益为456万元
  - C. 甲公司对乙公司股权投资在资产负债表日应按公允价值计量
  - D. 甲公司在合并报表中因持有乙公司股权投资当年应确认的投资收益为456万元

- 6.24 2×23年4月1日，甲公司购入乙公司20%的股份，支付购买价款2 800万元，并自取得股权之日起能够派人参与乙公司的财务和生产经营决策。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为10 000万元，公允价值为12 700万元，其差额为一项采用成本模式进行后续计量的投资性房地产公允价值高于账面价值2 700万元，该房产预计尚可使用15年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。2×23年8月15日，甲公司一批存货出售给乙公司，售价1 000万元，成本800万元，乙公司取得后作为固定资产核算，预计尚可使用5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。2×23年度，乙公司实现净利润为1 200万元（全年均衡实现），提取盈余公积120万元，未发生其他引起所有者权益变动的交易或事项。不考虑相关税费等其他因素，下列会计处理符合企业会计准则规定的有（ ）。
- A. 甲公司对乙公司的股权投资应作为长期股权投资核算  
B. 甲公司长期股权投资的入账金额为2 800万元  
C. 当年甲公司应确认的投资收益为115.67万元  
D. 年末甲公司长期股权投资的账面价值为2 915.67万元
- 6.25 甲公司持有乙公司15%股权，对乙公司具有重大影响。2×23年甲公司将一批存货出售给乙公司，售价1 200万元，成本1 000万元，乙公司取得后作为库存商品核算，至年末乙公司已对外出售20%。除上述交易外，甲乙公司之间未发生其他交易。2×23年度，乙公司实现净利润1 000万元，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值上升200万元，因权益结算股份支付确认资本公积300万元，分配股票股利400万元，除此以外未发生影响所有者权益的交易或事项。不考虑相关税费等其他因素，下列会计处理符合企业会计准则规定的有（ ）。
- A. 2×23年应确认投资收益126万元      B. 2×23年应确认其他综合收益30万元  
C. 2×23年应确认资本公积45万元      D. 2×23年应确认应收股利60万元
- 6.26 2×23年1月1日，甲公司出售所持联营企业（乙公司）的全部30%股权，出售所得价款1 800万元。出售当日，甲公司对乙公司股权投资的账面价值为1 200万元，其中，投资成本为850万元，损益调整为120万元，因乙公司持有的非交易性权益工具投资公允价值变动应享有其他综合收益的份额为50万元，因乙公司所持丙公司股权被稀释应享有的资本公积份额为180万元。另外，甲公司应收乙公司已宣告但尚未发放的现金股利10万元。不考虑相关税费等其他因素，下列各项关于甲公司出售乙公司股权会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 应收股利10万元在出售当期确认为信用减值损失  
B. 因乙公司所持丙公司股权被稀释应享有资本公积份额180万元从资本公积转入出售当期的投资收益  
C. 因乙公司非交易性权益工具投资公允价值变动应享有其他综合收益份额50万元从其他综合收益转入出售当期的留存收益  
D. 确认出售乙公司股权投资的转让收益600万元
- 6.27 下列关于企业合并形成长期股权投资的说法中，正确的有（ ）。
- A. 控股合并方式形成长期股权投资的，支付审计等中介费用在发生时计入当期损益  
B. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，其入账金额在个别报表中应按购买日被购买方可辨认净资产的公允价值份额确定



C.同一控制下企业合并形成的长期股权投资，其入账金额在个别报表中应按被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值份额与最终控制方收购被合并方时形成的商誉为基础确定

D.企业合并一定会形成长期股权投资

6.28 下列各项交易费用中，应当于发生时直接计入当期损益的有（ ）。

A.与取得交易性金融资产相关的交易费用

B.同一控制下企业合并中发生的审计费用

C.取得债权投资发生的交易费用

D.非同一控制下企业合并中发生的资产评估费用

6.29 企业通过多次交易分步实现同一控制下企业合并，并且不属于“一揽子交易”的，下列会计处理正确的有（ ）。

A.初始投资成本为合并日在最终控制方合并报表中净资产账面价值的份额与最终控制方收购被合并方时形成的商誉之和

B.新增投资初始投资成本为付出资产或承担负债的账面价值

C.新增投资初始投资成本与为取得新增部分投资所支付对价的账面价值的差额，调整资本公积，资本公积不足冲减的，冲减留存收益

D.该项合并不会产生新的商誉

6.30 企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并，并且不属于“一揽子交易”，原投资作为非交易性权益工具投资，下列说法正确的有（ ）。

A.初始投资成本为购买日原股权投资的公允价值与购买日新增投资成本之和

B.该项合并有可能产生商誉

C.追加投资日原投资公允价值与账面价值的差额计入其他综合收益

D.追加投资日原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入留存收益

6.31 2×21年7月10日，甲公司以860万元取得100万股乙公司股票，占乙公司发行在外股份的0.5%，作为交易性金融资产核算。乙公司股票在2×21年年末每股市场价为10.2元，2×22年4月1日，甲公司又出资17 000万元购买乙公司15%的股权，能够对乙公司施加重大影响，当日乙公司股票公允价值为9元。2×23年5月，乙公司经股东大会批准进行重大资产重组（接受其他股东增资），甲公司在该项重大资产重组后持有乙公司的股权比例下降为10%，但仍能向乙公司董事会派出代表并对乙公司施加重大影响。不考虑其他因素，下列关于因持有乙公司股权期间对甲公司利润总额影响的表述中，正确的有（ ）。

A.2×21年持有乙公司股权公允价值相对于取得成本的变动额影响2×21年利润总额

B.2×22年增持股份时，所持100万股乙公司股票公允价值与账面价值的差额影响2×22年利润总额

C.2×22年持有乙公司15.5%股权应享有乙公司净利润份额影响2×22年利润总额

D.2×23年因重大资产重组，相应享有乙公司净资产份额的变动额影响2×23年利润总额

6.32 甲公司持有乙公司80%的股权，能够对乙公司实施控制。2×23年7月1日，长期股权投资的账面价值为8 000万元，甲公司将其中的80%股权对外出售给非关联方丙公司，取得价款7 500万元，出售股权后，甲公司持有乙公司股权比例为16%，不再对乙公

司实施控制，但仍具有重大影响。甲公司原取得乙公司80%股权时，乙公司可辨认净资产的账面价值为9 000万元（与公允价值相等），投资后乙公司实现净利润2 500万元，其中，2×23年1月1日至6月30日实现净利润500万元。甲公司按净利润的10%提取盈余公积，乙公司未发生其他与所有者权益有关的事项。不考虑相关税费等其他相关因素，下列关于甲公司个别报表的会计处理，错误的有（ ）。

- A. 甲公司对剩余股权应按权益法进行后续计量
- B. 处置部分长期股权投资甲公司个别报表中应确认投资收益1 100万元
- C. 处置股权应调整留存收益400万元
- D. 改为权益法核算的长期股权投资入账金额为1 440万元

6.33 2×22年，甲公司及其子公司发生的相关交易或事项如下：（1）因乙公司的信用等级下降，甲公司将持有并分类为以摊余成本计量的乙公司债券全部出售，同时将该类别的债权投资全部重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；（2）因考虑公允价值变动对净利润的影响，甲公司将持有丙公司8%的股权投资从以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；（3）甲公司的子公司（风险投资机构）新取得丁公司36%股权并对其具有重大影响，对其投资采用公允价值计量；（4）甲公司对戊公司增资，所持戊公司股权由30%增加至60%，并能够对戊公司实施控制，甲公司将戊公司的股权投资核算方法由权益法改为成本法。下列各项关于甲公司及其子公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 甲公司出售所持乙公司债券后对该类别的债权投资予以重分类
- B. 甲公司对所持丙公司股权投资予以重分类
- C. 风险投资机构对所持丁公司股权投资以公允价值计量
- D. 甲公司对戊公司股权投资核算方法由权益法改为成本法

### 三、计算分析题

6.34 2×21年至2×23年，甲公司及乙公司发生的相关交易或事项如下：

（1）2×21年1月1日，甲公司自非关联方取得乙公司80%的股权，能够对乙公司实施控制。甲公司支付银行存款5 000万元，同时支付审计费用50万元。当日乙公司可辨认净资产的公允价值为5 500万元（与账面价值相等）。2×21年乙公司实现净利润2 000万元，其他债权投资期末公允价值上升1 000万元，除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益增加了800万元，以盈余公积转增资本1 000万元。

（2）2×22年3月15日，乙公司宣告分派现金股利500万元，2×22年4月6日，甲公司收到乙公司分派的现金股利。

（3）2×22年6月30日，甲公司将持有乙公司股权出售1/2，取得处置价款6 500万元，款项已存入银行。剩余股权能够对乙公司施加重大影响。2×22年度乙公司实现净利润3 000万元（其中1至6月实现净利润1 800万元）。2×22年12月31日，乙公司其他债权投资公允价值上升500万元。

（4）2×23年2月19日，乙公司宣告分派现金股利1 000万元，3月25日甲公司收到乙公司分配的现金股利。2×23年4月30日，甲公司将乙公司剩余股份全部出售，取得处置价款6 800万元，款项存入银行。



(5) 甲公司按净利润的10%计提盈余公积, 甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间一致, 不考虑相关税费等其他相关因素。

要求:

- (1) 编制甲公司取得乙公司80%股权的会计分录。
- (2) 编制个别报表中甲公司出售乙公司1/2股权相关的会计分录。
- (3) 计算2×22年12月31日甲公司长期股权投资的账面价值。
- (4) 编制2×23年与现金股利有关的会计分录。
- (5) 编制2×23年甲公司出售乙公司剩余股权的会计分录。

6.35 甲公司2×21年至2×23年对乙公司股票投资的有关资料如下:

(1) 2×21年1月1日, 甲公司通过定向发行每股面值为1元, 公允价值为4.5元的普通股1 000万股作为对价取得乙公司30%有表决权股份。交易前, 甲公司与乙公司不存在关联方关系且不持有乙公司股份; 交易后, 甲公司能够对乙公司施加重大影响。取得投资日, 乙公司可辨认净资产的账面价值为16 000万元, 除销售部门用固定资产外, 其他各项资产、负债的公允价值分别与其账面价值相同。该项固定资产原价为500万元, 原预计使用年限为5年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧, 已计提折旧100万元; 当日, 该固定资产的公允价值为480万元, 预计尚可使用4年, 与原预计剩余年限相一致, 预计净残值为零, 继续采用原方法计提折旧。

(2) 2×21年8月19日, 乙公司将成本为900万元的M商品以1 200万元出售给甲公司。至2×21年12月31日, 甲公司向非关联方累计售出该商品60%, 剩余40%作为存货, 未发生减值。

(3) 2×21年度, 乙公司实现的净利润为6 000万元, 因其他债权投资公允价值变动增加其他综合收益200万元, 未发生其他影响乙公司所有者权益变动的交易或事项。

(4) 2×22年1月1日, 甲公司将持有乙公司股权投资的80%出售给非关联方, 取得价款5 600万元, 相关手续于当日完成, 剩余股份当日公允价值为1 400万元。出售部分股份后, 甲公司对乙公司不再具有重大影响, 将剩余股权投资作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(5) 2×22年6月30日, 甲公司持有乙公司股票的公允价值下跌至1 300万元。

(6) 2×22年7月起, 乙公司股票价格持续下跌, 至2×22年12月31日, 甲公司持有乙公司股票的公允价值下跌至800万元。

(7) 2×23年1月8日, 甲公司以780万元的价格在二级市场出售所持乙公司的全部股票。

(8) 甲公司和乙公司采用的会计政策、会计期间相同, 假定不考虑增值税、所得税等其他因素。

要求:

- (1) 判断甲公司2×21年度对乙公司长期股权投资应采用的核算方法并说明理由, 编制甲公司取得乙公司股权投资的会计分录。
- (2) 计算甲公司2×21年度应确认的投资收益和应享有乙公司其他综合收益变动的金额, 并编制相关会计分录。
- (3) 计算甲公司2×22年1月1日处置部分股权投资交易对公司营业利润的影响金额, 并编制相关会计分录。

(4) 分别编制甲公司2×22年6月30日和12月31日与持有乙公司股票相关的会计分录。

(5) 编制甲公司2×23年1月8日处置乙公司股票的相关会计分录。

### 6.36 甲公司为制造企业，2×23年发生以下与股权投资相关的交易或事项：

资料一：

(1) 甲公司在若干年前参与设立乙公司，并持有30%股权，将乙公司作为联营企业并采用权益法核算。2×23年1月1日，甲公司自A公司（非关联方）购买乙公司60%股权，当日甲公司取得乙公司控制权，支付购买价款3 000万元，发生与合并直接相关费用100万元，上述款项均以银行存款转账支付。

(2) 2×23年1月1日，甲公司原持有乙公司30%长期股权投资的账面价值为600万元（长期股权投资账面价值的调整均为乙公司实现净利润，乙公司不存在其他综合收益及其他影响权益变动的因素）；当日乙公司净资产账面价值为2 000万元，可辨认净资产公允价值为3 000万元，乙公司100%股权的公允价值为5 000万元，30%股权的公允价值为1 500万元，60%股权的公允价值为3 000万元。

(3) 2×23年5月20日，乙公司股东大会批准2×22年度利润分配方案，提取盈余公积10万元，分派现金股利90万元，以未分配利润200万元转增股本。

资料二：

(1) 2×23年1月1日，甲公司与B公司出资设立丙公司，双方共同控制丙公司。丙公司注册资本2 000万元，其中甲公司占50%。甲公司以公允价值为1 000万元的土地使用权出资，B公司以公允价值为500万元的机器设备和500万元现金出资。该土地使用权系甲公司于10年前以出让方式取得，原值为500万元，期限为50年，按直线法摊销，预计净残值为零，至投资设立丙公司时账面价值为400万元，后续仍可使用40年。

(2) 丙公司2×23年实现净利润220万元。

资料三：

(1) 2×23年1月1日，甲公司自C公司购买丁公司40%的股权，并派人参与丁公司生产经营决策，以银行存款转账支付价款4 000万元。购买日，丁公司净资产账面价值为5 000万元，可辨认净资产公允价值为8 000万元，3 000万元增值均来自于丁公司的一栋办公楼。该办公楼的原值为2 000万元，预计净残值为零，预计使用寿命为40年，采用年限平均法计提折旧，自甲公司取得丁公司股权之日起剩余使用寿命为20年。

(2) 丁公司2×23年实现净利润900万元，实现其他综合收益200万元。

其他资料：

上述各公司所采用的会计政策和会计期间一致，本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料一，计算甲公司在进一步取得乙公司60%股权后，个别财务报表中对乙公司长期股权投资的账面价值，并编制相关会计分录。

(2) 根据资料一，针对乙公司2×22年利润分配方案，说明甲公司个别财务报表中的相关会计处理，并编制相关会计分录。

(3) 根据资料二，编制甲公司对丙公司出资及确认2×23年投资收益相关的会计分录。

(4) 根据资料三，计算甲公司对丁公司的初始投资成本，并编制相关会计分录。计算甲公司2×23年因持有丁公司股权应确认的投资收益金额，并编制调整长期股权投资账面价值相关的会计分录。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

6.1	B	6.2	D	6.3	C	6.4	B	6.5	C
6.6	D	6.7	D	6.8	B	6.9	B	6.10	A
6.11	B	6.12	A	6.13	A	6.14	C	6.15	D
6.16	C	6.17	D	6.18	A	6.19	D	6.20	A
6.21	A								

### 二、多项选择题

6.22	BC	6.23	AD	6.24	ABCD	6.25	ABC	6.26	BC
6.27	AC	6.28	ABD	6.29	ACD	6.30	ABD	6.31	ABC
6.32	BCD	6.33	CD						

### 一、单项选择题

- 6.1 「斯尔解析」 B 本题考查的是长期股权投资的确认。长期股权投资确认，是指投资方能够在自身账簿和报表中确认对被投资单位股权投资的时点，对子公司投资应当在企业合并的合并日（或购买日）确认。本题中，甲公司并购重组交易取得内、外部机构批准的时点为2×23年3月20日，甲公司已经通过派出A公司董事会成员，对其生产经营决策进行控制，因此，甲公司确认长期股权投资的时点为2×23年3月20日，选项B正确，选项ACD错误。
- 6.2 「斯尔解析」 D 本题考查的是重大影响的判断。因甲公司能够在投资时向A公司董事会派出一名董事，不存在其他因素的情况下（本题不存在），证明甲公司能够对A公司施加重大影响，应作为长期股权投资并采用权益法进行核算，在评估是否具有重大影响时只需要评估是否能对被投资单位财务和经营政策有“参与决策的权力”，而非“正在行使的权力”，其判断的核心应当是投资方是否具备参与并施加重大影响的权力，本例中，甲公司派出的董事提议多次遭到否决，能够证明其一直积极参与到A公司的财务和经营政策制定过程，所以评估甲公司仍对A公司具有重大影响，应继续作为长期股权投资并采用权益法进行核算，选项D正确；因对被投资单位具有重大影响，不属于公允价值计量的金融资产，选项ABC错误。
- 6.3 「斯尔解析」 C 本题考查的是控制与共同控制的判断。因甲公司所有生产经营和财务决策需要通过有表决权股份的2/3以上通过，所以A公司和D公司股权比例合计67%，超过2/3，又因在一致行动协议

中如果遇到无法达成一致时，A公司拥有“一票通过权”，所以，A公司和D公司拥有的股权实质上由A公司控制，即A公司可以控制甲公司，选项C正确，选项A、B错误；甲公司属于A公司的子公司，不属于联营企业，选项D错误。

6.4 【斯尔解析】 B 本题考查的是联营企业的判断。丁公司股东会规定，相关活动的决策需要60%以上表决权通过才可作出，甲公司、乙公司和丙公司各自持股比例均未超过60%，不能单方控制甲公司；甲公司和乙公司、甲公司和丙公司的持股比例均可以达到60%以上，不属于共同控制（共同控制合营方组合是唯一且最小），所以，甲公司对丁公司产生重大影响，丁公司是甲公司的联营企业，选项B正确，选项ACD错误。

6.5 【斯尔解析】 C 本题考查的是非企业合并方式长期股权投资入账金额的计算。甲公司对A公司具有重大影响，其长期股权投资的初始投资成本=付出对价的公允价值+支付的相关交易费用=12×1 000+20=12 020（万元），为发行股票支付券商的发行费用不属于取得长期股权投资的相关交易费用，在发生时冲减资本公积（股本溢价）。因本题考查并非是初始投资成本，而是入账金额，所以，权益法核算长期股权投资时，需要“比一比”。当日甲公司初始投资成本小于投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，其差额部分增加长期股权投资=42 000×30%-12 020=580（万元），长期股权投资的入账金额=12 020+580=12 600（万元），选项C正确；选项A错误，误按A公司净资产账面价值份额确定长期股权投资入账金额；选项B错误，未考虑初始投资成本小于投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额部分对长期股权投资入账金额的调整；选项D错误，误将支付的审计费和评估费重复计入长期股权投资入账金额。本题会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本	12 020	
贷：股本		1 000
资本公积——股本溢价		11 000
银行存款		20
借：长期股权投资——投资成本	(42 000×30%-12 020) 580	
贷：营业外收入		580
借：资本公积——股本溢价	(1 000×12×2%) 240	
贷：银行存款		240

6.6 【斯尔解析】 D 本题考查的是长期股权投资采用权益法核算时内部交易的会计处理。长期股权投资采用权益法核算，投资方与被投资单位存在未实现内部交易损益的，投资方在确认投资收益时需要将此部分未实现内部交易损益在净损益中扣除。本题中，内部交易损益金额=800-600=200（万元），由于购买方将购置的资产作为固定资产使用，内部交易损益通过资产折旧予以实现，当年实现内部交易损益金额=200/5×3/12=10（万元），需要说明的是，由于原资产为存货，交易后成为固定资产，在计算折旧时间时需要考虑“当月增加，当月不提折旧”，当年未实现内部交易损益金额=200-10=190（万元），调整后乙公司净利润为4 190-190=4 000（万元），2×23年度，甲公司个别财务报表中应确认对乙公司投资收益=4 000×40%=1 600（万元），选项D正确；选项A错误，误将内部交易商品售价全额扣除乙公司净利润；选项B错误，误将内部交易损益200万元全部在乙公司净利润中扣除；选项C错误，未考虑未实现内部交易损益对乙公司净利润的调整。

6.7 【斯尔解析】 D 本题考查的是长期股权投资采用权益法核算的会计处理。非企业合并方式取得长期股权投资，其初始投资成本为付出对价的公允价值，即4 000万元，因后续采用权益法核算，需要对初始投资成本与投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额进行比较，2×23年1月1日长期股权投资的入账金额（4 000万元）大于当日乙公司可辨认净资产公允价值的份额（10 000×30%=3 000万元），



2×23年12月31日，乙公司实现净利润，因投资时点乙公司可辨认净资产的公允价值与账面价值不同，所以，需要对乙公司净利润进行调整，具体为：（1）固定资产折旧的调整，固定资产账面价值与公允价值不同对当期折旧的调整金额=（800-500）÷5=60（万元）（此处为初始投资时点固定资产账面价值与公允价值不同，投资时点此项固定资产已经存在，全年12个月的折旧均需要调整）；（2）存货出售部分的调整，存货账面价值与公允价值不同对当期出售部分的调整金额=（1 700-1 000）×（1-60%）=280（万元）。乙公司调整后的净利润=2 000-60-280=1 660（万元），甲公司应增加长期股权投资的金额=1 660×30%=498（万元），2×23年12月31日甲公司长期股权投资的账面价值=4 000+498=4 498（万元），选项D正确；选项A错误，未考虑投资时点固定资产账面价值与公允价值不同对乙公司净利润的调整；选项B错误，未考虑投资时点固定资产和存货账面价值与公允价值不同对乙公司净利润的调整；选项C错误，未考虑投资时点存货账面价值与公允价值不同对乙公司净利润的调整。

6.8 「斯尔解析」 B 本题考查的是非同一控制下企业合并商誉的计算。甲公司自集团外部取得乙公司控制权，属于非同一控制下企业合并，其合并商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值份额=2.5×3 000-10 000×60%=1 500（万元），股票发行费用冲减资本公积，不影响合并成本，也不影响合并商誉，选项B正确；选项A错误，商誉金额不是零；选项C错误，误将发行股票的手续费冲减合并商誉；选项D错误，误按乙公司净资产账面价值计算合并商誉。

6.9 「斯尔解析」 B 本题考查的是通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并长期股权投资投资成本的计算。通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并形成长期股权投资（不属于一揽子交易），原投资为权益法核算的长期股权投资的，其初始投资成本=购买日之前所持被购买方股权投资的账面价值+购买日新增投资成本=（3 200+200+500-100）+5 200=9 000（万元），请同学们注意“长期股权投资——其他权益变动”为贷方余额，所以需要“-”，选项B正确；选项A错误，误将“长期股权投资——其他权益变动”贷方余额100万元作为借方余额计算（我想肯定有人不仔细导致错误，同学啊，你要长记性）；选项C错误，误将“长期股权投资——投资成本”与购买日新增投资成本之和作为分步交易实现非同一控制下企业合并长期股权投资的投资成本；选项D错误，误将原投资的公允价值作为长期股权投资投资成本。

6.10 「斯尔解析」 A 本题考查的是同一控制下企业合并形成长期股权投资的会计处理。甲公司取得乙公司控制权时属于同一控制下企业合并，长期股权投资的初始投资成本=被合并方在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉=4 800×60%+800=3 680（万元），为企业合并支付的审计费用计入管理费用，选项A正确；选项B错误，误按乙公司个别报表中净资产账面价值份额确认长期股权投资；选项C错误，误按乙公司个别报表中净资产账面价值份额与审计费用之和确认长期股权投资；选项D错误，未将原合并报表中商誉计入长期股权投资初始投资成本。

6.11 「斯尔解析」 B 本题考查的是同一控制下企业合并形成长期股权投资的会计处理。甲公司取得乙公司控制权时属于非同一控制下企业合并，合并商誉=7 300-9 000×80%=100（万元），A公司自甲公司取得乙公司80%股权属于同一控制下企业合并，长期股权投资的初始投资成本=被合并方在最终控制方合并财务报表中净资产账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉=12 000×80%+100=9 700（万元），选项A错误；支付对价10 000万元与长期股权投资入账金额的差额应冲减资本公积，且差额小于A公司个别报表中资本公积余额1 200万元，应冲减金额=10 000-9 700=300（万元）（借方），选项B正确，选项CD错误。本题会计分录为：

借：长期股权投资	9 700	
资本公积	300	
贷：银行存款		10 000

- 6.12 【斯尔解析】 A 本题考查的是增发普通股方式形成同一控制下企业合并中资本公积的计算。此项交易属于同一控制下企业合并，长期股权投资入账金额=被合并方在最终控制方合并财务报表中净资产账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉=13 000×80%+0=10 400（万元），付出对价的账面价值=5 000×1=5 000（万元），支付股票发行费用200万元应冲减资本公积，应确认的资本公积=10 400-5 000-200=5 200（万元），支付的律师费、审计费应在发生时计入管理费用，选项A正确；选项B错误，未将股票发行费用冲减资本公积；选项C错误，误将律师费、审计费冲减资本公积；选项D错误，误按B公司个别报表中净资产账面价值份额计算长期股权投资入账金额，且未将发行股票费用冲减资本公积。本题会计分录为：

借：长期股权投资	(13 000 × 80% + 0) 10 400	
贷：股本		5 000
资本公积		5 400
借：管理费用	300	
资本公积	200	
贷：银行存款		500

- 6.13 【斯尔解析】 A 本题考查的是公允价值计量的金融资产转为权益法核算长期股权投资的会计处理。非交易性权益工具投资（其他权益工具投资）转为权益法核算的长期股权投资，原非交易性权益工具投资应调整为公允价值，账面价值与公允价值的差额计入留存收益，不影响当期损益，选项A正确，选项BCD错误。本题会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本	5 500	
贷：其他权益工具投资——成本		2 000
——公允价值变动		200
银行存款		3 000
利润分配——未分配利润		300
借：其他综合收益	200	
贷：利润分配——未分配利润		200

提示：题目中并未告知按净利润的10%计提盈余公积，因此，会计分录无须考虑盈余公积。

- 6.14 【斯尔解析】 C 本题考查的是公允价值计量的金融资产转为成本法核算长期股权投资对当期损益的影响。对甲公司2×23年6月损益的影响因素包括：支付的评估费200万元计入管理费用（企业合并支付的审计费用），原交易性金融资产账面价值与其公允价值的差额计入投资收益，交易性金融资产在5月31日的账面价值（公允价值）为2 000万元，6月15日的公允价值=（8×1 000）÷50%×10%=1 600（万元）（考试时一般会作为题目的已知条件，如果题目没有给出则需要倒算公允价值）。计入投资收益的金额=1 600-2 000=-400（万元）。支付券商的发行费用冲减资本公积，不影响当期损益。因此，影响甲公司6月损益的金额=-200-400=-600（万元），选项C正确；选项A错误，未考虑评估费对当期损益的影响；选项B错误，未考虑交易性金融资产账面价值与公允价值差额对当期损益的影响；选项D错误，误将股票发行费用计入当期损益。本题会计分录为：

借：长期股权投资	9 600	
投资收益	400	
贷：交易性金融资产		2 000
股本		1 000
资本公积——股本溢价		7 000



借：资本公积——股本溢价	300
管理费用	200
贷：银行存款	500

- 6.15 「斯尔解析」 D** 本题考查的是公允价值计量金融资产转为成本法核算长期股权投资对当期损益的影响。甲公司取得乙公司控制权为非同一控制下企业合并，支付非货币资产的账面价值与公允价值的差额计入当期损益（资产处置损益），其金额=8 470-（8 000-1 200-300）=1 970（万元）；为企业合并支付的审计费用计入管理费用，其金额为100万元；交易性金融资产转为成本法核算的长期股权投资（非同控），其账面价值与当日公允价值的差额计入投资收益，应确认的投资收益=8 470/55%×5%-1 100=-330（万元）。合计影响当期损益的金额=1 970-100-330=1 540（万元），需要说明的是，交易性金融资产取得时的交易费用和6月公允价值变动均不是发生在10月，无须考虑，选项D正确；选项A错误，误将取得交易性金融资产支付的交易费用计入10月损益金额；选项B错误，误将交易性金融资产期末公允价值变动计入10月损益金额；选项C错误，未考虑为企业合并支付的审计费用对10月损益的影响。本题会计分录为：

借：固定资产清理	6 500
累计折旧	1 200
固定资产减值准备	300
贷：固定资产	8 000
借：长期股权投资	（8 470+8 470/55%×5%）9 240
投资收益	330
贷：固定资产清理	8 470
交易性金融资产	1 100
借：管理费用	100
贷：银行存款	100
借：固定资产清理	1 970
贷：资产处置损益	1 970

- 6.16 「斯尔解析」 C** 本题考查的是权益法核算转为成本法核算长期股权投资入账金额的计算。甲公司取得控制权时长期股权投资入账金额=原投资的账面价值+新增投资成本=3 800+5 000=8 800（万元），为企业合并支付的中介费用计入管理费用，选项C正确；选项A错误，误按原长期股权投资“投资成本”与购买价款之和作为长期股权投资入账金额；选项B错误，误按原投资的公允价值与新增投资成本之和作为长期股权投资的入账金额；选项D错误，误将为企业合并支付的评估费用计入长期股权投资入账金额。本题会计分录为：

借：长期股权投资	8 800
贷：长期股权投资——投资成本	3 000
——损益调整	500
——其他权益变动	300
银行存款	5 000
借：管理费用	300
贷：银行存款	300

- 6.17 「斯尔解析」 D** 本题综合考查公允价值计量金融资产转为成本法核算长期股权投资（同控）的会计处理。此业务属于同一控制下企业合并，长期股权投资入账金额=被合并方在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉=24 000×55%+2 000=15 200

(万元)，选项AC错误；原作为交易性金融资产核算的股权应按账面价值结转，不产生交易损益，选项B错误；本题会计分录为：

2×22年5月12日：

借：交易性金融资产——成本	3 000	
贷：银行存款		3 000

2×22年12月31日：

借：公允价值变动损益	200	
贷：交易性金融资产——公允价值变动		200

2×23年3月1日：

借：长期股权投资	15 200	
资本公积	(选项D正确) 600	
交易性金融资产——公允价值变动	200	
贷：交易性金融资产——成本		3 000
银行存款		13 000

- 6.18 「斯尔解析」 A 本题考查的是被动稀释股权导致丧失控制权投资收益的计算。其他方单方增资导致丧失控制权视同股权出售，因投资方能够对被投资单位控制，所以，其他方单方增资导致投资方丧失控制权是需要投资方同意的，其实质和处置股权投资的会计处理应保持一致。在个别报表中应确认的投资收益=增资扩股增加净资产×新持股比例-原长期股权投资账面价值×持股比例下降部分=5 000×40%-5 100/60%×(60%-40%)=300(万元)，对于剩余股权需要追溯调整，但涉及跨年度追溯调整(2×23年追溯调整2×22年)，原子公司实现净利润不通过投资收益调整，而是通过留存收益项目调整，选项A正确；选项B错误，误按原长期股权投资账面价值乘以20%计算应确认的投资收益；选项C错误，无法通过计算得出此答案，如果你选择了，大概率是蒙的；选项D错误，误将追溯调整原子公司净利润部分确认投资收益。本题会计分录为：

借：长期股权投资	300	
贷：投资收益		300
借：长期股权投资	(2 000×40%) 800	
贷：盈余公积		80
利润分配——未分配利润		720

- 6.19 「斯尔解析」 D 本题考查的是成本法核算的长期股权投资转为公允价值计量金融资产的会计处理。甲公司出售乙公司部分股权后，剩余5%股权不能再对乙公司控制、共同控制或重大影响，应按照《金融工具确认和计量》准则进行分类和计量，选项D正确；剩余股权应按照丧失控制权时点的公允价值计量，选项A错误；剩余股权公允价值与账面价值的差额计入投资收益，选项B错误；该交易不涉及追溯调整，选项C错误。

- 6.20 「斯尔解析」 A 本题考查的是一揽子交易的会计处理。因乙公司暂时并不拥有与该5%股权对应的表决权和利润分配权，表明该5%股权的风险和报酬尚未转移，不满足长期股权投资终止确认条件，甲公司不能对该5%股权进行终止确认，应将收到的款项作为负债处理，选项A正确，选项D错误；因不能终止确认，所以不结转长期股权投资的账面价值，选项B错误；该事项不属于或有事项，选项C错误。

- 6.21 「斯尔解析」 A 本题考查的是合营企业的判断。甲公司相关活动决策至少需要有表决权股份2/3以上通过，即持股比例为66.67%以上，选项A中，A公司和C公司持股比例合计为89%，超过66.67%，是能够集体控制该安排的唯一且最小组合，甲公司构成A公司和C公司的合营企业，选项A正确；选项C中，A公司持股比例为70%，持股比例超过66.67%，可以对甲公司实施控制，选项C错误；选项BD

中，A公司和B公司、A公司和C公司是能够集体控制该安排的两个组合，如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不属于合营企业，合营企业是能够集体控制该安排的唯一且最小组合，选项BD错误。

## 二、多项选择题

- 6.22 「斯尔解析」 BC 本题考查的是长期股权投资采用权益法核算的会计处理。长期股权投资采用权益法核算时，被投资单位宣告分派现金股利，投资方应冲减长期股权投资，选项A错误；被投资单位的会计政策和会计期间与投资方不一致的，应将被投资单位的会计政策和会计期间按投资方的会计政策和会计期间进行调整，选项B正确；投资时点被投资单位的固定资产账面价值与公允价值不一致的，期末需要将固定资产账面价值与公允价值之间差额部分所对应的折旧额对被投资单位的净利润进行调整，选项C正确；双方发生内部交易且存在未实现内部交易损益的（除内部交易产生减值损失），投资方在计算投资收益时，需要将未实现内部交易损益对被投资单位净利润进行调整，选项D错误。
- 6.23 「斯尔解析」 AD 本题考查的是重大影响的评估以及权益法的会计核算。在评估是否对被投资单位具有重大影响时，需要将通过子公司间接持有的股权考虑到其中，本例中，甲公司通过子公司间接持有乙公司股权19.5%与其直接持有乙公司股权18.5%合计超过20%，能够向乙公司派出董事，对乙公司具有重大影响，应作为长期股权投资并采用权益法进行核算，选项A正确，选项C错误；在个别报表中采用权益法核算时仅考虑直接持有部分，在合并报表中应同时考虑直接和间接持有的份额，所以，在个别报表中应确认的投资收益 $=1\,200 \times 18.5\% = 222$ （万元），在合并报表中应确认的投资收益 $=1\,200 \times (18.5\% + 19.5\%) = 456$ （万元）（此内容将在“合并财务报表”部分讲解），选项B错误，选项D正确。
- 6.24 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是长期股权投资采用权益法核算的会计处理，其中涉及净资产账面价值与公允价值不同，以及未实现内部交易损益的计算。因能够派人参与乙公司的财务和生产经营决策，说明甲公司对乙公司具有重大影响，应作为长期股权投资并采用权益法进行后续计量，选项A正确；长期股权投资初始投资成本为付出对价的公允价值，即2 800万元，因采用权益法核算，需要将初始投资成本与投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值份额进行比较，初始投资成本2 800万元大于2 540万元（ $12\,700 \times 20\%$ ），无须对初始投资成本进行调整，其入账金额为2 800万元，选项B正确；投资日（4月1日），乙公司成本模式计量的投资性房地产公允价值高于账面价值2 700万元，当年需要对乙公司净利润调整金额 $=2\,700/15/12 \times 9 = 135$ （万元），需要说明的是，投资日该项投资性房地产已经存在，并不是当月新增，所以，计提折旧为9个月。8月15日，甲公司与乙公司发生内部交易，内部交易损益金额 $=1\,000 - 800 = 200$ （万元），因乙公司作为固定资产核算，当年实现的内部交易损益 $=200/5/12 \times 4 = 13.33$ （万元）（当月增加，次月计提折旧），未实现内部交易损益金额 $=200 - 13.33 = 186.67$ （万元），甲公司应确认的投资收益 $= (1\,200 \times 9/12 - 135 - 186.67) \times 20\% = 115.67$ （万元）（投资日为4月1日，利润均衡实现），选项C正确；年末长期股权投资的账面价值 $=2\,800 + 115.67 = 2\,915.67$ （万元），选项D正确。
- 6.25 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是长期股权投资采用权益法核算的会计核算。甲公司和乙公司2×23年发生内部交易损益 $=1\,200 - 1\,000 = 200$ （万元），未实现内部交易损益金额 $=200 \times (1 - 20\%) = 160$ （万元），应确认投资收益 $= (1\,000 - 160) \times 15\% = 126$ （万元），选项A正确；2×23年应确认其他综合收益 $=200 \times 15\% = 30$ （万元），选项B正确；2×23年应确认资本公积 $=300 \times 15\% = 45$ （万元），选项C正确；分配股票股利不影响所有者权益总额，甲公司无须进行账务处理，选项D错误。
- 6.26 「斯尔解析」 BC 本题考查的是权益法核算长期股权投资的处置的会计处理。权益法核算的长期股权投资处置，应将处置价款与长期股权投资账面价值的差额计入投资收益，同时，将原计入资本公积和其他综合收益（可转损益部分）转入投资收益，甲公司在持有期间确认的应收股利权益已随股权出

售转移给购买方，应冲减投资收益，甲公司出售乙公司股权投资转让收益=1 800-1 200-10+180=770（万元），选项AD错误，选项B正确；因乙公司其他权益工具投资公允价值变动确认其他综合收益不能转入当期损益，投资方在处置长期股权投资时也不得将确认的其他综合收益转入投资收益，应转入留存收益，选项C正确。本题会计分录为：

借：银行存款	1 800	
贷：长期股权投资——投资成本		850
——损益调整		120
——其他综合收益		50
——其他权益变动		180
应收股利		10
投资收益		590
借：资本公积	180	
贷：投资收益		180
借：其他综合收益	50	
贷：利润分配——未分配利润		50

提示：题目中并未告知按净利润的10%计提盈余公积，所以无须处理。

- 6.27 「斯尔解析」 AC 本题考查的是企业合并方式形成长期股权投资的会计处理。为控股合并支付的审计等中介费用在发生时计入管理费用，选项A正确；非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，其入账金额在个别报表中应以付出资产、承担负债或发行权益性证券的公允价值为基础确定，选项B错误；同一控制下企业合并形成的长期股权投资，其入账金额在个别报表中应按被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价值份额与最终控制方收购被合并方时所形成的商誉为基础确定，选项C正确；企业合并中的控股合并方式会形成长期股权投资，但企业合并中的吸收合并和新设合并不形成长期股权投资，选项D错误。
- 6.28 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是股权投资有关交易费用的会计处理。取得交易性金融资产发生的交易费用计入投资收益，选项A正确；为企业合并发生的直接相关费用计入管理费用，选项BD正确；取得债权投资发生的交易费用计入债权投资初始投资成本，选项C错误。
- 6.29 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是通过多次交易分步实现同一控制下企业合并的会计处理。同一控制下企业合并形成长期股权投资的入账金额=被合并方在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额+最终控制方收购被合并方时形成的商誉，选项A正确；新增投资初始投资成本为合并日长期股权投资初始投资成本减原股权投资在追加投资日的账面价值的差额，选项B错误；新增投资初始投资成本与为取得新增部分投资所支付对价的账面价值的差额调整资本公积，资本公积不足冲减的，冲减留存收益，选项C正确；同一控制下企业合并不会产生新的商誉，但子公司在集团合并报表中的商誉应保留，选项D正确。
- 6.30 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的会计处理。企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并，原投资为公允价值计量的金融资产，长期股权投资的初始投资成本=原股权投资的公允价值+新增投资成本，选项A正确；因属于非同一控制下企业合并，当合并成本大于购买日被购买方可辨认净资产公允价值份额时会产生合并商誉，选项B正确；原投资为其他权益工具投资的，追加投资日原投资公允价值与账面价值的差额计入留存收益，原持有期间确认的其他综合收益在改为成本法核算时，转入留存收益，选项C错误，选项D正确。
- 6.31 「斯尔解析」 ABC 本题综合考查公允价值计量的金融资产与权益法核算的长期股权投资会计处



理。2×21年作为交易性金融资产核算，期末公允价值与账面价值的差额计入公允价值变动损益，影响甲公司2×21年利润总额，选项A正确；交易性金融资产转为权益法核算的长期股权投资，原交易性金融资产的账面价值与公允价值的差额计入投资收益，影响甲公司2×22年利润总额，选项B正确；权益法核算的长期股权投资在被投资单位实现净损益时，投资单位应按其持股比例确认投资收益，影响甲公司2×22年利润总额，选项C正确；2×23年因重大资产重组，相应享有乙公司净资产份额的变动计入资本公积，不影响2×23年利润总额，选项D错误。

- 6.32 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是成本法转权益法的会计处理，本题为否定式提问。甲公司处置乙公司部分股权后，丧失控制权，但能够对乙公司施加重大影响，长期股权投资应采用权益法核算，选项A表述正确，不选；原80%股权采用成本法核算，其账面价值为8 000万元，处置80%取得的价款与对应账面价值的差额计入投资收益，应确认的投资收益=7 500-8 000×80%=1 100（万元），同时，对剩余股权进行追溯调整，乙公司当年实现的净利润应按甲公司持股比例确认投资收益，应确认投资收益金额=500×16%=80（万元），甲公司在个别报表中合计应确认的投资收益=1 100+80=1 180（万元），选项B表述错误，应选；2×23年以前实现的净利润=2 500-500=2 000（万元），剩余股权追溯调整留存收益金额=2 000×16%=320（万元），选项C表述错误，应选；改为权益法核算时，追溯调整投资时点长期股权投资的入账金额，长期股权投资初始投资成本=8 000×（1-80%）=1 600（万元），所享有乙公司可辨认净资产公允价值份额=9 000×16%=1 440（万元），无须对初始投资成本进行调整，选项D表述错误，应选。本题会计分录为：

借：银行存款	7 500
贷：长期股权投资	(8 000×80%) 6 400
投资收益	1 100
借：长期股权投资——投资成本	(8 000-6 400) 1 600
——损益调整	(2 500×16%) 400
贷：长期股权投资	1 600
盈余公积	(2 000×16%×10%) 32
利润分配——未分配利润	(2 000×16%×90%) 288
投资收益	(500×16%) 80

- 6.33 「斯尔解析」 CD 本题综合考查金融资产和长期股权投资的会计核算。只有企业改变其管理金融资产的业务模式时，满足条件才能将金融资产重分类，甲公司应考虑其他类别债券信用减值，因其并未改变管理金融资产的业务模式，所以不应将其进行重分类，选项A错误；企业对权益类投资金融资产分类应基于其持有目的，分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产是为交易目的而持有的，不得重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，选项B错误；风险投资机构投资取得具有重大影响的股权，其目的是为获利而并非参与被投资单位的管理，所以应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，选项C正确；甲公司能够控制戊公司，应由原权益法转为成本法，选项D正确。

### 三、计算分析题

#### 6.34 「斯尔解析」

(1)

借：长期股权投资	5 000
管理费用	50
贷：银行存款	5 050

提示：为企业合并支付的中介费用计入管理费用。

(2)

借：银行存款	6 500
贷：长期股权投资	(5 000 × 1/2) 2 500
投资收益	4 000

①将剩余股权由成本法转为权益法：

借：长期股权投资——投资成本	2 500
贷：长期股权投资	2 500

提示：取得投资当日，甲公司享有乙公司净资产公允价值份额 =  $5\,500 \times 40\% = 2\,200$ （万元）小于初始投资成本2 500万元，无须对初始投资成本进行调整。

②对净损益进行追溯调整：

借：长期股权投资——损益调整	[ (2 000 + 1 800) × 80% × 1/2 ] 1 520
贷：盈余公积	(2 000 × 80% × 1/2 × 10%) 80
利润分配——未分配利润	(2 000 × 80% × 1/2 × 90%) 720
投资收益	(1 800 × 80% × 1/2) 720

提示：2 × 22年1月1日至2 × 22年6月30日实现净利润1 800万元属于当年，使用“投资收益”科目追溯调整；2 × 22年以前实现净利润使用“盈余公积”“利润分配”科目调整。

③对现金股利进行追溯调整：

借：投资收益	(500 × 80% × 1/2) 200
贷：长期股权投资——损益调整	200

提示：分派现金股利在2 × 22年3月15日，属于当年事项，直接通过“投资收益”科目调整。

④对其他综合收益和其他所有者权益变动进行追溯调整：

借：长期股权投资——其他综合收益	(1 000 × 80% × 1/2) 400
——其他权益变动	(800 × 80% × 1/2) 320
贷：其他综合收益	400
资本公积——其他资本公积	320

(3)

2 × 22年12月31日甲公司长期股权投资的账面价值 =  $2\,500 + 1\,520 - 200 + 400 + 320 + (3\,000 - 1\,800) \times 40\% + 500 \times 40\% = 5\,220$ （万元）。

提示：其中“(3 000 - 1 800) × 40%”为2 × 22年7月1日至12月31日乙公司实现的净利润，因采用权益法核算，所以按甲公司持股比例增加长期股权投资；“500 × 40%”为乙公司其他债权投资公允价值上升，甲公司按持股比例增加长期股权投资。



(4)

借：应收股利	(1 000 × 40%) 400	
贷：长期股权投资——损益调整		400
借：银行存款	400	
贷：应收股利		400

(5)

借：银行存款	6 800	
贷：长期股权投资——投资成本		2 500
——损益调整		1 400
——其他综合收益		600
——其他权益变动		320
投资收益		1 980

提示：“长期股权投资——损益调整”科目借方余额=1 520-200+(3 000-1 800)×40%-400=1 400 (万元)；“长期股权投资——其他综合收益”科目借方余额=400+500×40%=600 (万元)。

借：其他综合收益	600	
资本公积——其他资本公积	320	
贷：投资收益		920

提示：因乙公司其他债权投资公允价值上升形成其他综合收益，甲公司按持股比例确认的其他综合收益在长期股权投资处置时可以转入投资收益。

## 6.35 斯尔解析

(1)

甲公司取得乙公司长期股权投资采用权益法核算。

理由：甲公司取得乙公司30%的股权，能够对乙公司施加重大影响，所以采用权益法核算。

取得股权投资会计分录：

借：长期股权投资——投资成本	4 500	
贷：股本		1 000
资本公积——股本溢价		3 500
借：长期股权投资——投资成本	324	
贷：营业外收入		324

提示：取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值=16 000+[480-(500-100)]=16 080 (万元)，甲公司取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额=16 080×30%=4 824 (万元)，大于长期股权投资的初始投资成本，应当进行调整。调增长期股权投资的金额=4 824-4 500=324 (万元)。

(2)

应确认的投资收益=[6 000-(480/4-500/5)-(1 200-900)×40%]×30%=1 758 (万元)；

应确认的其他综合收益=200×30%=60 (万元)。

提示：投资日，乙公司销售部门用固定资产账面价值为400万元，公允价值为480万元，剩余使用年限为4年，当年对乙公司净利润的调整金额=480/4-500/5=20 (万元)；乙公司将产品销售给甲公司为逆流交易，期末未实现内部交易损益=(1 200-900)×40%=120 (万元)，合计应调减乙公司净利润=20+120=140 (万元)。

会计分录：

借：长期股权投资——损益调整	1 758	
贷：投资收益		1 758
借：长期股权投资——其他综合收益	60	
贷：其他综合收益		60

(3)

处置长期股权投资对营业利润的影响额=5 600+1 400-(4 500+324+1 758+60)+60=418(万元)

提示：将权益法核算的长期股权投资部分处置，丧失对被投资单位的重大影响，应将处置部分股权对价与剩余股权公允价值之和与长期股权投资账面价值的差额确认投资收益。

会计分录：

借：银行存款	5 600	
交易性金融资产——成本	1 400	
贷：长期股权投资——投资成本		4 824
——损益调整		1 758
——其他综合收益		60
投资收益		358
借：其他综合收益	60	
贷：投资收益		60

(4)

6月30日：

借：公允价值变动损益	100	
贷：交易性金融资产——公允价值变动		100

12月31日：

借：公允价值变动损益	500	
贷：交易性金融资产——公允价值变动		500

(5)

1月8日：

借：银行存款	780	
交易性金融资产——公允价值变动	600	
投资收益	20	
贷：交易性金融资产——成本		1 400

### 6.36 「斯尔解析」

(1)

甲公司个别财务报表中长期股权投资的账面价值=600+3 000=3 600(万元)。

会计分录为：

借：长期股权投资	3 000	
贷：银行存款		3 000
借：管理费用	100	
贷：银行存款		100

提示：原投资为权益法核算的长期股权投资，追加投资后能够对被投资单位实施控制(非同控)，个别

报表中长期股权投资的入账金额=原投资账面价值+新增投资成本=600+3000=3 600（万元）；为企业合并支付的中介费用计入当期损益。

（2）

自2×23年1月1日起，甲公司对乙公司持股90%并采用成本法核算。对乙公司宣告分配的现金股利按照应享有的份额确认投资收益。

对乙公司提取盈余公积和以未分配利润转增股本，不属于分派现金股利或利润，且乙公司所有者权益总额不发生变化，甲公司不进行会计处理。

甲公司应确认的投资收益=90×90%=81（万元），会计分录如下：

借：应收股利——乙公司	81	
贷：投资收益		81

（3）

借：长期股权投资——投资成本	1 000	
累计摊销	(500-400) 100	
贷：无形资产		500
资产处置损益		600

提示：以无形资产作为对价取得对合营企业的投资，并作为权益法核算的长期股权投资，应以无形资产的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本。本题为共同投资且为新设立，不涉及初始投资成本大于（小于）被投资单位可辨认净资产公允价值的份额。

借：投资收益	182.5	
贷：长期股权投资——损益调整		182.5

提示：甲公司对丙公司投资无形资产比照顺流交易，对未实现内部交易损益期末需要调整被投资单位的净利润。内部交易损益=1 000-400=600（万元），当年实现内部交易损益=600/40=15（万元），未实现内部交易损益=600-15=585（万元）。丙公司调整后的净利润=220-585=-365（万元），甲公司应确认投资收益（借方）=365×50%=182.5（万元）。

（4）

①甲公司购买丁公司40%股权的初始投资成本为4 000万元。

会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本	4 000	
贷：银行存款		4 000

提示：初始投资成本4000万元大于投资日被投资单位可辨认净资产公允价值份额3 200万元（8 000×40%），无须对初始投资成本进行调整。

②

购买日办公楼的账面价值=2 000-2 000/40×20=1 000（万元）；购买日办公楼的公允价值=1 000+3 000=4 000（万元），因办公楼账面价值与公允价值不同对丁公司净利润的调整金额=(4 000-1 000)/20=150（万元）。甲公司应确认投资收益=(900-150)×40%=300（万元）。

会计分录为：

借：长期股权投资——损益调整	300	
贷：投资收益		300
借：长期股权投资——其他综合收益	(200×40%) 80	
贷：其他综合收益		80



## 错题整理页





- 7.6 2×23年6月18日，甲公司通过非同一控制下企业合并的方式取得乙公司60%的股权，并能够对乙公司实施控制。甲公司因该项企业合并确认了商誉4 200万元。2×23年12月31日，乙公司可辨认净资产的账面价值为18 000万元，按照购买日的公允价值持续计算的金额为18 800万元。甲公司应将乙公司认定为一个资产组，确定该资产组在2×23年12月31日的可收回金额为15 000万元。不考虑其他因素，甲公司在2×23年度合并财务报表中应确认的商誉减值损失金额是（ ）。
- A.3 800万元      B.3 000万元      C.7 000万元      D.4 200万元

## 二、多项选择题

- 7.7 下列各项关于资产可收回金额的表述中，符合企业会计准则规定的有（ ）。
- A.资产的可收回金额应根据公允价值减处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值两者之中较低者确定
- B.如果资产公允价值减处置费用后的净额超过了资产的账面价值表明资产没有发生减值
- C.如果没有确凿证据表明资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减处置费用后的净额，可以将资产的公允价值减处置费用后的净额视为资产的可收回金额
- D.以前报告期计算结果表明资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或事项，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额
- 7.8 下列各项中，无论是否有确凿证据表明资产存在减值迹象，均应至少于每年年末进行减值测试的有（ ）。
- A.超期使用的固定资产      B.使用寿命不确定的无形资产
- C.非同一控制下控股合并产生的商誉      D.尚未达到预定用途的无形资产
- 7.9 甲公司相关固定资产和无形资产减值的会计处理如下：（1）对于尚未达到预定可使用状态的无形资产，在每年末进行减值测试；（2）如果连续3年减值测试的结果表明，固定资产的可收回金额超过其账面价值的20%，且报告期间未发生不利情况，资产负债表日不需重新估计该资产的可收回金额；（3）如果固定资产的公允价值减去处置费用后的净额与该资产预计未来现金流量的现值中，有一项超过了该资产的账面价值，不需再估计另一项金额；（4）如果固定资产的公允价值减去处置费用后的净额无法可靠估计，以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司固定资产和无形资产减值的会计处理中，正确的有（ ）。
- A.连续3年固定资产可收回金额超过其账面价值20%时的处理
- B.固定资产的公允价值减去处置费用后的净额无法可靠估计时的处理
- C.固定资产的公允价值减去处置费用后的净额与该资产预计未来现金流量的现值中有一项超过该资产账面价值时的处理
- D.未达到预定可使用状态的无形资产减值测试的处理
- 7.10 下列关于企业在计算预计未来现金流量现值时采用的折现率的说法，正确的有（ ）。
- A.折现率是企业在购置或投资资产时所要求的必要报酬率
- B.企业在估计折现率时必须考虑特定风险



- C.如果折现率是基于所得税后估计的应将其调整为税前的折现率  
D.企业选择折现率通常以该资产的市场利率为依据
- 7.11 下列各项关于资产组认定及减值处理的表述中,正确的有( )。
- A.主要现金流入是否独立于其他资产或资产组是认定资产组的依据  
B.资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式一致  
C.资产组的认定与企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式密切相关  
D.资产组的减值损失应当首先抵减分摊至该资产组中商誉(如果有)的账面价值
- 7.12 下列各项关于资产组认定的说法中,正确的有( )。
- A.应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或资产组的现金流入为依据  
B.应当考虑企业管理层生产经营活动的方式和对资产持续使用或处置的决策方式  
C.资产组一经认定不得变更  
D.资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成
- 7.13 甲公司某资产组由A、B、C三台设备组成,年末,A设备的账面价值为1 200万元,B设备的账面价值为800万元,C设备的账面价值为2 000万元。该资产组中包括商誉的金额为500万元。甲公司对该资产组进行减值测试,其中,A设备的预计未来现金流量现值为1 100万元,资产组(含商誉)的公允价值为3 800万元,预计处置费用200万元,预计未来现金流量现值为3 500万元。不考虑其他因素,下列各项处理符合企业会计准则规定的有( )。
- A.应计提商誉减值准备500万元                      B.A设备应计提减值准备120万元  
C.B设备应计提减值准备85.71万元                      D.C设备应计提减值准备214.29万元
- 7.14 2×22年年末,甲公司某项资产组(均为非金融长期资产)存在减值迹象,经减值测试,预计资产组的未来现金流量现值为4 000万元、公允价值减去处置费用后的净额为3 900万元;该资产组资产的账面价值为5 500万元,其中商誉的账面价值为300万元。2×23年年末,该资产组的账面价值为3 800万元,预计未来现金流量现值为5 600万元、公允价值减去处置费用后的净额为5 000万元。该资产组2×22年前未计提减值准备。不考虑其他因素。下列各项关于甲公司对该资产组减值会计处理的表述中,正确的有( )。
- A.2×23年年末资产组的账面价值为3 800万元  
B.2×22年年末应计提资产组减值准备1 500万元  
C.2×22年年末应对资产组包含的商誉计提300万元的减值准备  
D.2×23年年末资产组中商誉的账面价值为300万元
- 7.15 下列关于商誉减值会计处理的表述中,正确的有( )。
- A.商誉于资产负债表日不存在减值迹象的,无须对其进行减值测试  
B.商誉应当结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试  
C.与商誉相关的资产组或资产组组合发生的减值损失首先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值  
D.与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值迹象的,首先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试

### 三、计算分析题

7.16 甲公司拥有一栋办公楼和M、P、V三条生产线，办公楼为与M、P、V生产线相关的总部资产。

(1) 2×23年12月31日，办公楼、M、P、V生产线的账面价值分别为200万元、80万元、120万和150万元。2×23年12月31日，办公楼、M、P、V生产线出现减值迹象，甲公司决定进行减值测试，办公楼无法单独进行减值测试。M、P、V生产线分别被认定为资产组。

(2) 2×23年12月31日，甲公司运用合理和一致的基础将办公楼账面价值分摊到M、P、V生产线的金额分别为40万元、60万元和100万元。

(3) 2×23年12月31日，分摊了办公楼账面价值的M、P、V生产线的可收回金额分别为140万元、150万元和200万元。

(4) P生产线由E、F两台设备构成，E、F设备均无法产生单独的现金流量。2×23年12月31日，E、F设备的账面价值分别为48万元和72万元，甲公司估计E设备的公允价值和处置费用分别为45万元和1万元，F设备的公允价值和处置费用均无法合理估计。不考虑其他因素。

要求：

- (1) 分别计算分摊办公楼账面价值后M、P、V生产线应确认减值损失的金额。
- (2) 计算办公楼应确认减值损失的金额，并编制相关会计分录。
- (3) 分别计算P生产线中E、F设备应确认减值损失的金额（答案中的金额单位用万元表示）。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 7.1 C      7.2 B      7.3 A      7.4 C      7.5 B
- 7.6 D

### 二、多项选择题

- 7.7 BCD      7.8 BCD      7.9 ABCD      7.10 ACD      7.11 ABCD
- 7.12 ABD      7.13 ACD      7.14 ABC      7.15 BCD

### 一、单项选择题

- 7.1 **「斯尔解析」** C 本题考查的是资产减值计提后不得转回的范围。存货期末计提存货跌价准备适用《企业会计准则第1号——存货》，债权投资减值准备、坏账准备适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，后续期间减值因素消失，原计提的减值准备可以转回，选项ABD不选；使用权资产减值准备适用《企业会计准则第8号——资产减值》，在相关资产持有期间计提减值准备不得转回，选项C应选。
- 7.2 **「斯尔解析」** B 本题考查的是采用期望现金流量法计算资产预计未来现金流量现值。第一年预计现金流量 $=100 \times 50\% + 80 \times 40\% + 50 \times 10\% = 87$ （万元）；第二年预计现金流量 $=70 \times 50\% + 50 \times 40\% + 30 \times 10\% = 58$ （万元）；第三年预计现金流量 $=30 \times 50\% + 20 \times 40\% + 5 \times 10\% = 23.5$ （万元），预计未来现金流量的现值 $=87 / (1+3\%) + 58 / (1+3\%)^2 + 23.5 / (1+3\%)^3 = 160.64$ （万元），选项B正确；选项A错误，未对未来现金流量折现；选项C错误，误将第2年和第3年预计现金流量按第1年进行折现；选项D错误，误将第1年和第2年预计现金流量按第3年进行折现。
- 7.3 **「斯尔解析」** A 本题考查的是涉及外币可收回金额的确认及固定资产减值准备的计算。固定资产采用双倍余额递减法计提折旧，预计使用年限10年，年折旧率 $=2/10=20\%$ ，2×23年12月31日该设备的账面价值 $=1\ 550 - 1\ 550 \times 20\% = 1\ 240$ （万元），该设备公允价值减处置费用的净额 $= (180 - 8) \times 7.13 = 1\ 226.36$ （万元），预计未来现金流量现值为1 200万元，可收回金额以预计未来现金流量现值与公允价值减处置费用后净额两者孰高计量，即1 226.36万元，应计提固定资产减值准备 $= 1\ 240 - 1\ 226.36 = 13.64$ （万元），选项A正确，选项C错误；选项B错误，误按预计未来现金流量现值作为固定资产的可收回金额；选项D错误，误将公允价值减处置费用后净额与预计未来现金流量现值的差额作为应计提的固定资产减值准备。
- 7.4 **「斯尔解析」** C 本题考查的是总部资产减值的会计处理。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组，因此，总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或资产组组合进行，选项A错误；总部资产需要与和其相关的资产组结合进行减值测试，而并非整个企业，选项B错误；若总部资产能够按合理和一致

的基础分摊至各个相关资产组的，应将总部资产分摊至各个资产组，将各个资产组含总部资产在内的账面价值与可收回金额进行比较，选项C正确；若总部资产不能按合理和一致的基础分摊至各个相关资产组的，应在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，计算资产组的账面价值，然后再将减值测试完后的资产组组合与总部资产合并确定资产组组合是否减值，若减值，将减值损失分摊至总部资产和资产组，再计算资产组中各单项资产的减值损失，选项D错误。

7.5 「斯尔解析」 B 本题考查的是商誉减值的计算。购买日甲公司取得乙公司在合并报表中确认的商誉=11 900-16 000×70%=700（万元），乙公司完全商誉=700/70%=1 000（万元）。按购买日公允价值持续计算的乙公司净资产公允价值=18 000+1 000=19 000（万元），可收回金额为18 100万元，资产组减值金额=19 000-18 100=900（万元），资产组中包括商誉的，应先冲减商誉的账面价值，完全商誉为1 000万元，资产组减值损失900万元，应全额冲减商誉的账面价值，因在合并报表中只体现母公司商誉，因此，在合并报表中商誉的减值金额=900×70%=630（万元），甲公司合并报表中应列报商誉的金额=700-630=70（万元），选项B正确；选项A错误，误将少数股东分摊的商誉减值准备计入母公司商誉减值准备金额；选项C错误，未考虑商誉减值准备的金额；选项D错误，未考虑完全商誉的金额且误将少数股东分摊的商誉减值准备计入母公司商誉减值准备金额。

7.6 「斯尔解析」 D 本题考查的是商誉减值的计算。乙公司完全商誉=4 200/60%=7 000（万元），按购买日公允价值持续计算的乙公司净资产公允价值=18 800+7 000=25 800（万元），可收回金额为15 000万元，该资产组应计提减值的金额=25 800-15 000=10 800（万元），乙公司完全商誉为7 000万元，资产组中包括商誉的，应先冲减商誉的账面价值，减值应全额冲减商誉7 000万元，不足部分3 800万元分摊至资产组中其他资产。甲公司合并报表中只反映归属于甲公司的商誉，即4 200万元，所以合并报表中应确认的商誉的减值损失金额=7 000×60%=4 200（万元），选项D正确；选项A错误，未考虑资产组中商誉的金额，直接用可收回金额与按购买日净资产公允价值持续计算的可辨认净资产金额进行比较；选项B错误，误按乙公司可辨认净资产账面价值18 000万元和可收回金额15 000万元作比较确定商誉减值金额；选项C错误，误按完全商誉金额计提减值准备。

## 二、多项选择题

7.7 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是资产可收回金额的会计处理，本题为否定式提问。资产的可收回金额应根据公允价值减处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值两者之中较高者确定，选项A错误；如果资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，选项B正确；如果没有确凿证据表明资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减处置费用后的净额，可以将资产的公允价值减处置费用后的净额视为资产的可收回金额，选项C正确；以前报告期计算结果表明资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或事项，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额，选项D正确。

7.8 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是至少于每年年末进行减值测试的资产的范围。无论是否有确凿证据表明资产存在减值迹象，均应至少于每年年末进行减值测试的资产包括：（1）使用寿命不确定的无形资产，选项B正确；（2）非同一控制下企业合并产生的商誉，选项C正确；（3）尚未达到预定可使用状态的无形资产，选项D正确；超期使用的固定资产账面价值为预计净残值或零，无须每年年末进行减值测试，选项A错误。

7.9 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是资产减值的会计处理。以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，资产负债表日可以不



重新估计该资产的可收回金额，选项A正确；资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额，选项B正确；资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值不需再估计另一项金额，选项C正确；对于尚未达到预定可使用状态的无形资产，由于其价值具有较大的不确定性，应当每年年末进行减值测试，选项D正确。

**7.10 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是预计未来现金流量现值折现率的会计处理。折现率是企业在购置或投资资产时所要求的必要报酬率，选项A正确；预计资产未来现金流量时如果企业已经对资产特定风险的影响作了调整，估计折现率时，无须考虑这些特定风险，选项B错误；计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率，选项C正确；企业选择折现率通常以该资产的市场利率为依据，选项D正确。

**7.11 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是资产组的认定及减值的会计处理。认定资产组应当考虑的因素包括：（1）应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据，选项A正确；（2）应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式和对资产的持续使用或者处置的决策方式，选项C正确；资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式一致，选项B正确；资产组如果发生减值，减值损失应当首先抵减资产组中商誉（如果有）的账面价值，选项D正确。

**7.12 「斯尔解析」 ABD** 本题考查的是资产组的认定。资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本独立于其他资产或者资产组产生的现金流入，选项A正确；资产组的认定应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式和对资产的持续使用或者处置的决策方式等，选项B正确；资产组一经认定，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更，选项C错误；资产组应当由创造现金流入相关的资产构成，选项D正确。

**7.13 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是资产组减值的计算。资产组的可收回金额为3 600万元（公允价值减处置费用金额与预计未来现金流量现值孰高），资产组的账面价值=1 200+800+2 000+500=4 500（万元），应计提减值准备=4 500-3 600=900（万元），该资产组中包含商誉，首先冲减商誉的账面价值500万元，选项A正确；剩余400万元按资产组中各个资产的账面价值比例进行分配，其中，A设备应分配的减值金额=1 200/（1 200+800+2 000）×400=120（万元），但A设备预计未来现金流量现值为1 100万元，所以，应分配给A设备的减值准备金额为1 200-1 100=100（万元），尚未分配的20万元（120-100）应分配给B设备和C设备，选项B错误；应分配给B设备减值准备金额=800/（1 200+800+2 000）×400=80（万元），应分配给C设备减值准备金额=2 000/（1 200+800+2 000）×400=200（万元），将A设备尚未分配的减值准备金额20万元分配给B设备和C设备，B设备应分配减值准备金额=800/（800+2 000）×20=5.71（万元），C设备应分配减值准备金额=2 000/（800+2 000）×20=14.29（万元），B设备合计分配的减值准备金额=80+5.71=85.71（万元），选项C正确；C设备合计分配的减值准备金额=200+14.29=214.29（万元），选项D正确。或可以直接通过一次计算，其中，B设备应分配减值准备金额=800/（2 000+800）×（400-100）=85.71（万元）；C设备应分配减值准备金额=2 000/（2 000+800）×（400-100）=214.29（万元）。

**7.14 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是资产组减值的会计处理。2×22年年末，预计资产组的未来现金流量现值为4 000万元、公允价值减去处置费用后的净额为3 900万元，资产组的可收回金额以上述两者孰高计量，即4 000万元，其账面价值为5 500万元，2×22年年末应确认的减值金额合计为1 500万元（5 500-4 000），选项B正确；首先冲减商誉的金额为300万元，选项C正确；其次冲减资产组中其他资产减值1 200万元，商誉计提减值准备后的账面价值为零（300-300），商誉减值准备一经计提不得

转回，选项D错误；甲公司资产组中均为非金融长期资产，减值准备一经计提不得转回，2×23年资产组的账面价值为3 800万元，选项A正确。

- 7.15 「斯尔解析」BCD 本题考查的是商誉减值的会计处理。企业至少应当于每年年度终了对因企业合并形成的商誉进行减值测试，选项A错误；商誉与企业整体相关，所以，商誉应当结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试，选项B正确；与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值迹象的，首先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试，选项D正确；与商誉相关的资产组或资产组组合发生的减值损失首先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值，选项C正确。

### 三、计算分析题

#### 7.16 「斯尔解析」

(1)

①将办公楼账面价值分摊到M生产线后账面价值=80+40=120(万元)，其可收回金额为140万元，账面价值小于可收回金额，没有发生减值。所以，分摊办公楼账面价值后的M生产线应确认减值损失为0万元。

②将办公楼账面价值分摊到P生产线后账面价值=120+60=180(万元)，其可收回金额为150万元，账面价值大于可收回金额，发生减值30万元(180-150)。所以，分摊办公楼账面价值后的P生产线应确认减值损失为30万元。

③将办公楼账面价值分摊到V生产线后账面价值=150+100=250(万元)，其可收回金额为200万元，账面价值大于可收回金额，发生减值50万元(250-200)。所以，分摊办公楼账面价值后的V生产线应确认减值损失为50万元。

(2) 将各资产组的减值金额在办公楼和各资产组之间分配：

P资产组减值金额分摊给办公楼的金额=30×60/180=10(万元)；

P资产组减值金额分摊给资产组的金额=30×120/180=20(万元)；

V资产组减值金额分摊给办公楼的金额=50×100/250=20(万元)；

V资产组减值金额分摊给资产组的金额=50×150/250=30(万元)；

所以，M资产组没有发生减值损失，P资产组发生减值损失20万元，V资产组发生减值损失30万元，办公楼发生减值损失为30万元(10+20)。会计分录为：

借：资产减值损失 30

贷：固定资产减值准备 30

(3) P生产线中E设备应分摊的减值损失的金额=20×48/(48+72)=8(万元)，E设备可收回金额为44万元(45-1)，E设备应确认减值损失金额=48-44=4(万元)；F设备应确认的减值损失的金额=20-4=16(万元)。





## 错题整理页



## 第八章 负 债



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 8.1 下列关于企业交纳各项税金会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A. 小规模纳税人采购商品时支付的增值税税额应计入采购商品的成本  
B. 企业将应税消费品用于在建工程项目，应交的消费税计入税金及附加  
C. 房地产开发企业销售商品房应负担的土地增值税，计入税金及附加  
D. 企业交纳的耕地占用税，无须通过“应交税费”科目核算
- 8.2 下列各项关于增值税会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A. 小规模纳税人将自产产品分配给股东，视同销售货物计算缴纳的增值税计入应交税费  
B. 一般纳税人购进货物用于免征增值税项目，其进项税额计入相关成本费用  
C. 一般纳税人月终计算当月应交或未交的增值税，通过“应交税费——未交增值税”科目核算  
D. 小规模纳税人采用简易计税方法核算应缴纳的增值税，通过“应交税费——简易计税”科目核算
- 8.3  $2 \times 23$ 年1月1日，甲公司经批准公开发行面值为5 000万元，5年期的一般公司债券。该债券票面年利率为6%，到期一次还本付息。同类债券的实际利率为5%。不考虑其他因素，该债券的发行价格是（ ）。（ $P/F, 6\%, 5 = 0.7473$ ； $P/F, 5\%, 5 = 0.7835$ ）
- A. 3 736.5万元      B. 3 917.5万元      C. 4 857.45万元      D. 5 092.75万元
- 8.4  $2 \times 22$ 年1月1日，甲公司经批准发行面值10 000万元5年期一次还本、分期付息（每年12月31日支付当年利息）的可转换公司债券。该债券的票面年利率为6%，债券发行后1年可转为甲公司1 000万股普通股。该债券的实际发行价格为9 601.62万元，实际利率为8%。 $2 \times 23$ 年1月1日债券持有人全部转股，不考虑其他因素，甲公司转股时应确认的资本公积的金额是（ ）。（ $P/A, 8\%, 5 = 3.9927$ ； $P/F, 8\%, 5 = 0.6806$ ）
- A. 400万元      B. 9 737.75万元      C. 8 737.75万元      D. 8 337.58万元

### 二、多项选择题

- 8.5 下列各项关于商业汇票的会计处理的表述中，错误的有（ ）。
- A. 企业开出并承兑的商业承兑汇票，若不能如期支付的，应在票据到期时，转入应付账款  
B. 企业背书转让商业承兑汇票时，应终止确认应收票据  
C. 期末，企业对带息应付票据计提利息时，应计入当期财务费用  
D. 企业持有的应收票据应分类为以摊余成本计量的金融资产进行核算
- 8.6 下列各项关于一般纳税人增值税会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 企业初次购入增值税税控系统，按规定抵减的增值税应纳税额，应借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“其他收益”科目  
B. 企业交纳的税控系统技术维护费，按规定抵减的增值税应纳税额，应借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“管理费用”科目

C.企业当期直接减免的增值税,应借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“其他收益”科目

D.企业当期按规定即征即退的增值税,应借记“银行存款”等科目,贷记“其他收益”科目

8.7 下列各项关于企业流动负债会计处理的表述中,正确的有( )。

A.应付账款一般按应付金额入账,而不按到期应付金额的现值入账

B.企业缴纳的印花税,应于购买印花税票时,借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交印花税”科目

C.企业采用售后回购方式融入资金的,应按实际收到的金额,借记“银行存款”等科目,贷记“其他应付款”等科目,不能确认收入

D.委托加工应税消费品收回后,直接用于销售的,委托方应将代收代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本

8.8 下列各项关于企业对税金会计处理的表述中,错误的有( )。

A.从境外采购的原材料在海关缴纳的关税应构成原材料的成本

B.委托加工应税消费品,受托方代收代缴的消费税应计入委托加工物资成本

C.房地产开发企业销售自建商品房缴纳的增值税计入税金及附加

D.企业按规定计算应交的房产税,应通过“管理费用”科目核算

8.9 下列各项关于企业分派股利的表述中,错误的有( )。

A.发放现金股利,应以股东大会或类似权力机构宣告时进行账务处理

B.董事会作出拟分派股利方案的无须进行账务处理,也无需在附注中进行披露

C.发放股票股利,应在办理增资手续后进行账务处理,宣告时无须进行账务处理

D.发放股票股利,会导致企业所有者权益总额减少

8.10 甲公司是乙公司的母公司,占乙公司有表决权股份的80%,能够对乙公司实施控制。

2×23年1月15日,乙公司董事会作出拟分派股利方案,预计分派现金股利3 000万元,股票股利10 000万元。3月14日,乙公司股东大会审议批准董事会利润分配方案。2×23年4月12日,甲公司收到乙公司分派的现金股利和股票股利。不考虑其他因素,下列关于股利的说法正确的有( )。

A.1月15日,甲公司无须进行账务处理

B.1月15日,乙公司无须进行账务处理,但应在报表附注中披露

C.4月12日,甲公司应确认投资收益10 400万元

D.4月12日,乙公司应减少所有者权益总额13 000万元

### 三、计算分析题

8.11 2×22年至2×23年,甲公司发生的与可转换公司债券相关交易如下:

(1) 2×22年1月1日,甲公司每份面值100元的价格发行可转换公司债券10万份,募集资金1 000万元(不考虑发行费用)。该债券存续期为3年,票面年利率为5%,利息于每年12月31日支付,到期一次还本。该批债券自2×23年1月1日起即可按照10元/股的价格转换为普通股。在转换日之前,如果甲公司发生配股、资本公积转增股本等资本结构变化的事项,转股价格将进行相应调整,以确保债券持有人的利益不被稀释。发行债券时,市场上不含转股权但其他条件与之类似的债券利率为6%。

(2) 2×23年1月1日, 上述债券全部按原定价格10元/股将本金转换为普通股, 共计100万股。

其他资料:

(1)  $(P/F, 5\%, 3) = 0.8638$ ;  $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ ;  $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ ;  $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ 。

(2) 假定可转换公司债券的利息费用于2×22年和2×23年均不符合资本化条件。

(3) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1) 计算甲公司发行的可转换公司债券中负债成分的初始入账金额。

(2) 编制甲公司2×22年1月1日发行可转换公司债券的会计分录。

(3) 编制甲公司2×22年12月31日与债券利息相关的会计分录。

(4) 计算甲公司2×23年1月1日转股时对资本公积的影响金额, 并编制转股时的会计分录。



## 答案与解析

### 一、单项选择题

8.1	B	8.2	D	8.3	D	8.4	C
-----	---	-----	---	-----	---	-----	---

### 二、多项选择题

8.5	BD	8.6	BCD	8.7	ACD	8.8	BCD	8.9	BD
8.10	AB								

### 一、单项选择题

- 8.1 「斯尔解析」 B 本题考查的是企业交纳税金的会计处理，为否定式提问。小规模纳税人采购商品时支付的增值税税额不计入进项税额，不得抵扣销项税额，应计入采购商品的成本，选项A表述正确，不选；企业将应税消费品用于在建工程项目，应交的消费税计入在建工程成本，选项B表述错误，应选；房地产开发企业销售商品房应负担的土地增值税，计入税金及附加，选项C表述正确，不选；企业缴纳的耕地占用税，无须通过“应交税费”科目核算，交纳耕地占用税时，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”科目，选项D表述正确，不选。
- 提示：企业销售作为固定资产核算的房地产，应交纳的土地增值税，应借记“固定资产清理”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，不通过“税金及附加”科目核算。
- 8.2 「斯尔解析」 D 本题考查的是增值税相关会计处理，为否定式提问。小规模纳税人将自产产品分配给股东，视同销售货物计算缴纳的增值税应计入应交税费，通过“应交税费——应交增值税”科目核算，选项A表述正确，不选；一般纳税人购进货物用于免征增值税项目，其进项税额不得抵扣，计入相关资产成本或当期损益，选项B表述正确，不选；一般纳税人月终计算当月应交或未交的增值税，通过“应交税费——未交增值税”科目核算，选项C表述正确，不选；小规模纳税人采用简易计税方法核算应缴纳的增值税，通过“应交税费——应交增值税”科目核算，选项D表述错误，应选。
- 8.3 「斯尔解析」 D 本题考查的是一般公司债券发行价格的计算。一般公司债券的实际发行价格为未来现金流量采用实际利率计算的现值。未来现金流量包括到期支付的本金和利息，本题属于到期一次还本付息的情形，相关现金流出均发生在债券到期日，所以，应采用复利现值折现，债券的发行价格=  $5\,000 \times (1+6\% \times 5) \times (P/F, 5\%, 5) = 5\,092.75$ （万元），选项D正确。
- 选项A错误，未考虑到期支付利息的现值且使用6%折现率计算债券发行价格；选项B错误，未考虑到期支付利息的现值对发行价格的影响；选项C错误，误按6%利率计算债券发行价格。
- 8.4 「斯尔解析」 C 本题考查的是可转换公司债券转股时确认资本公积金额的计算。发行日，可转换公司债券负债成分的公允价值=  $10\,000 \times 6\% \times (P/A, 8\%, 5) + 10\,000 \times (P/F, 8\%, 5) = 9\,201.62$ （万元），权益成分的公允价值=  $9\,601.62 - 9\,201.62 = 400$ （万元）；  $2 \times 23$ 年1月1日负债成分的摊余成本=期初摊余成本  $\times (1 + \text{实际利率}) - \text{应付债券面值} \times \text{票面利率} = 9\,201.62 \times (1 + 8\%) - 10\,000 \times 6\% = 9\,337.75$ （万元），转股时应确认的资本公积=转股日应付债券的账面价值+其他权益工

具的账面价值-股本金额=9 337.75+400-1 000=8 737.75（万元），选项C正确。

选项A错误，误将权益成分的公允价值作为转股时资本公积的确认金额；选项B错误，未将转股时的股本金额扣除；选项D错误，未将权益工具公允价值结转至资本公积。

应编制的会计分录为：

（1）2×22年1月1日，发行可转债时：

借：银行存款	9 601.62
应付债券——可转换公司债券（利息调整）	
	(10 000-9 201.62) 798.38
贷：应付债券——可转换公司债券（面值）	10 000
其他权益工具	400

（2）2×22年12月31日，计提利息时：

借：财务费用	(9 201.62 × 8%) 736.13
贷：应付利息	(10 000 × 6%) 600
应付债券——可转换公司债券（利息调整）	136.13

（3）2×22年12月31日，支付债券利息时：

借：应付利息	600
贷：银行存款	600

（4）2×23年1月1日转股时：

借：应付债券——可转换公司债券（面值）	10 000
其他权益工具	400
贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）	(798.38-136.13) 662.25
股本	1 000
资本公积——股本溢价	8 737.75

## 二、多项选择题

- 8.5 「斯尔解析」 BD 本题考查的是商业汇票的会计处理，为否定式提问。企业开出并承兑的商业承兑汇票，若不能如期支付的，应在票据到期时，转入应付账款，选项A表述正确，不选；企业背书转让商业汇票一般不能予以终止确认（详细说明见“提示”），选项B表述错误，应选；期末，企业对带息应付票据计提利息时，应计入当期财务费用，选项C表述正确，不选；企业持有的应收票据应根据其合同现金流量特征及企业管理业务模式进行分类，并不必然分类为以摊余成本计量的金融资产（在“金融工具”章节讲授），选项D表述错误，应选。

提示：对于由企业承兑的商业承兑汇票，其主要风险为信用风险和延期付款风险。我国票据法对追索权进行了明确规定，这类金融资产在贴现、背书或保理后，其所有权相关的上述主要风险并没有转移，企业在贴现、背书或保理此类金融资产时不应终止确认。

- 8.6 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是一般纳税人增值税的会计处理。企业初次购入增值税税控系统，按规定抵减的增值税应纳税额，应借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“管理费用”科目，选项A错误；企业缴纳的税控系统技术维护费，按规定抵减的增值税应纳税额，应借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“管理费用”科目，选项B正确；企业当期直接减免的增值税，应借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“其他收益”科目，选项C正确；企业当期按规定即征即退的增值税，应借记“银行存款”等科目，贷记“其他收益”科



目，选项D正确。

- 8.7 【斯尔解析】 ACD 本题考查的是流动负债的会计处理。应付账款一般按应付金额入账，而不按到期应付金额的现值入账，选项A正确；企业缴纳的印花税，不会发生应付未付税款的情况，无须预计应纳税金额，应于购买印花税票时，借记“税金及附加”科目，贷记“银行存款”科目，选项B错误；企业采用售后回购方式融入资金的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应付款”等科目，不能确认收入，选项C正确；委托加工应税消费品收回后，直接用于销售的，委托方应将代收代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本，选项D正确。
- 8.8 【斯尔解析】 BCD 本题考查的是税金的会计处理，为否定式提问。从境外采购的原材料在海关缴纳的关税应计入原材料成本，选项A表述正确，不选；委托加工应税消费品受托方代收代缴的消费税应分情况分别进行处理：（1）受托方代收代缴的消费税需要按存货收回用途进行会计处理，收回后直接对外出售，受托方代收代缴消费税计入委托加工物资成本；（2）收回后用于连续加工生产应税消费品，受托方代收代缴消费税记入“应交税费——应交消费税”科目借方，选项B表述错误（过于绝对），应选；增值税属于价外税，不影响企业损益，不计入税金及附加，选项C表述错误，应选；企业按规定计算应交的房产税，应借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交房产税”科目，不影响管理费用，选项D表述错误，应选。
- 8.9 【斯尔解析】 BD 本题考查的是企业分派股利的会计处理，为否定式提问。企业宣告分派的现金股利或利润，应以股东大会或类似权力机构宣告时进行账务处理，选项A表述正确，不选；董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不应确认负债，但应在附注中披露，选项B表述错误，应选；发放股票股利，应在办理增资手续后进行账务处理，宣告时无须进行账务处理，选项C表述正确，不选；发放股票股利，应借记“利润分配——转作股本的股利”科目，贷记“股本”科目，对企业所有者权益总额无影响，选项D表述错误，应选。
- 8.10 【斯尔解析】 AB 本题考查的是投资方和被投资方对于分派股利的会计处理。甲公司能够对乙公司实施控制，应采用成本法核算长期股权投资（在“长期股权投资”章节讲授）。甲公司和乙公司应编制的会计分录如下：

日期	甲公司（投资方）	乙公司（被投资方）
1月15日	无须处理	无须处理，但应在附注中披露
3月14日	确认现金股利收益： 借：应收股利 (3 000 × 80%) 2 400 贷：投资收益 2 400	分派现金股利： 借：利润分配 3 000 贷：应付股利 3 000
	享有的股票股利份额： 无须处理	分派股票股利： 无须进行账务处理
4月12日	收到现金股利： 借：银行存款 2 400 贷：应收股利 2 400	支付现金股利： 借：应付股利 3 000 贷：银行存款 3 000
	收到股票股利： 无须处理	发放股票股利： 借：利润分配 10 000 贷：股本 10 000

结合上表中会计分录可知，2×23年1月15日，甲公司和乙公司均无须进行会计处理，但乙公司应在附注中披露，选项AB正确；2×23年4月12日，相关股利分配业务对甲公司投资收益无影响，选项C错误；2×23年4月12日，乙公司所有者权益总额不变，选项D错误。

### 三、计算分析题

#### 8.11 「斯尔解析」

(1) 负债成分的初始入账价值 =  $1\,000 \times (P/F, 6\%, 3) + 1\,000 \times 5\% \times (P/A, 6\%, 3) = 1\,000 \times 0.8396 + 1\,000 \times 5\% \times 2.6730 = 973.25$  (万元)。

(2) 2×22年1月1日发行可转换公司债券的会计分录为：

借：银行存款	1 000	
应付债券——可转换公司债券（利息调整）	26.75	
贷：应付债券——可转换公司债券（面值）		1 000
其他权益工具		26.75

提示：权益成分的初始入账金额 = 可转换公司债券发行价格 - 负债成分的初始确认金额 =  $1\,000 - 973.25 = 26.75$  (万元)。

(3)

① 2×22年12月31日计提利息时的会计分录为：

借：财务费用	( $973.25 \times 6\%$ ) 58.40	
贷：应付利息		( $1\,000 \times 5\%$ ) 50
应付债券——可转换公司债券（利息调整）		8.40

② 2×22年12月31日支付利息的会计分录为：

借：应付利息	50	
贷：银行存款		50

(4)

① 转股时对资本公积的影响金额 = 转股时负债成分的账面价值 + 其他权益工具的账面价值 - 股本确认金额 =  $(973.25 + 8.4) + 26.75 - 100 = 908.4$  (万元)

② 应编制的会计分录为：

借：应付债券——可转换公司债券（面值）	1 000	
其他权益工具	26.75	
贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）		18.35
股本		100
资本公积——股本溢价		908.4



## 错题整理页



## 第九章 职工薪酬



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 9.1 甲公司共有2 000名职工，从2×23年1月1日起，该企业实行累积带薪缺勤制度，每名职工每年有5天带薪年休假。2×23年12月31日，甲公司预计2×24年有1 900名职工将享受不超过5天的带薪年休假，剩余100名职工每人将平均享受6天半年休假，假定这100名职工全部为总部各部门经理，该企业平均每名职工每个工作日工资为300元。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司对该交易会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.企业需在2×24年度确认管理费用45 000元  
B.企业无须进行账务处理  
C.企业应在2×23年度确认管理费用45 000元  
D.企业应在2×24年实际发生时按休息天数确认相关费用
- 9.2 甲公司实行累积带薪休假制度，当年未享受的休假只可结转至下一年度。2×22年年末，甲公司因当年度管理人员未享受带薪休假权利而预计了将于2×23年支付的职工薪酬20万元。2×23年年末，该累积带薪休假尚有40%未使用。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司对尚未使用的40%带薪休假权利于2×23年会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.不作账务处理  
B.从应付职工薪酬转出计入资本公积  
C.冲减当期管理费用  
D.作为会计差错追溯重述上年财务报表相关项目的金额
- 9.3 2×23年7月16日，甲公司发布短期利润分享计划。根据该计划，甲公司将按照2×23年度利润总额的5%作为奖金，发放给2×23年7月1日至2×24年6月30日在甲公司工作的员工；如果有员工在2×24年6月30日前离职，离职的员工将不能获得奖金；利润分享计划支付总额也将按照离职员工的人数相应降低；该奖金将于2×24年8月30日支付。2×23年度，在未考虑利润分享计划的情况下，甲公司实现利润总额20 000万元。2×23年年末，甲公司预计职工离职将使利润分享计划支付总额降低至利润总额的4.5%。不考虑其他因素，甲公司2×23年12月31日因上述短期利润分享计划应当确认的应付职工薪酬金额是（ ）。
- A.450万元      B.500万元      C.1 000万元      D.900万元
- 9.4 甲公司增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。2×23年6月1日，甲公司将一批自产产品发放给企业行政管理人员，该批产品的成本为25万元，市场不含税售价为30万元。不考虑其他因素，该项业务对甲公司当月损益的影响金额是（ ）。
- A.5万元      B.30万元      C.28.9万元      D.33.9万元
- 9.5 某企业因产能过剩导致存货大批量积压，在履行相关程序后决定裁员20人（全部为生产工人），则企业在支付经济补偿时，根据会计准则的规定应计入（ ）。
- A.管理费用      B.生产成本      C.制造费用      D.营业外支出

- 9.6 下列各项关于职工薪酬会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.与设定受益计划相关的过去服务成本应当计入当期损益
  - B.向员工提供非货币性福利的，应当按照非货币性资产的账面价值确认薪酬费用
  - C.因利润分享计划应支付给员工的薪酬支出应当作为利润分配处理
  - D.企业施行非累积带薪缺勤制度，企业应在职工未缺勤的当期计提相关费用和负债

## 二、多项选择题

- 9.7 2×23年，甲公司发生的相关交易或事项如下：（1）为给境外派到境内的10名高管人员提供临时住所，租入10套住房，每年租金共120万元；（2）因业务调整，拟解除与150名员工的劳动关系，经与被辞退员工协商一致，向每位被辞退员工支付20万元补偿；（3）实施员工带薪休假制度，发生员工休假期间的工资80万元；（4）为40名中层干部团购商品房，2500万元购房款由甲公司垫付。不考虑其他因素，下列各项应当作为甲公司职工薪酬进行会计处理的有（ ）。
- A.为高管人员租房并支付租金
  - B.支付员工带薪休假期间的工资
  - C.为中层干部团购商品房垫付款项
  - D.向被辞退员工支付补偿
- 9.8 2×23年，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）甲公司以其生产的产品作为奖品，奖励给20名当年度被评为优秀的生产工人，上述产品的销售价格总额为500万元，销售成本为420万元；（2）根据甲公司确定的利润分享计划，以当年度实现的利润总额为基础，计算的应支付给管理人员利润分享金额为280万元；（3）甲公司于当年起对150名管理人员实施累积带薪年休假制度，每名管理人员每年可享受7个工作日的带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个日历年度，超过1年未使用的权利作废，也不能得到任何现金补偿。2×23年，有10名管理人员每人未使用带薪年休假2天，预计2×24年该10名管理人员将每人休假9天。甲公司平均每名管理人员每个工作日的工资为300元。不考虑相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司上述职工薪酬会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.将自产的产品作为奖品发放应按500万元确认应付职工薪酬
  - B.根据利润分享计划计算的2×23年应支付给管理人员的280万元款项应作为利润分配处理
  - C.2×23年应从工资费用中扣除已享受带薪年休假权利的140名管理人员的工资费用29.4万元
  - D.2×23年应确认10名管理人员未使用带薪年休假费用0.6万元并计入管理费用
- 9.9 甲公司为房地产开发企业。2×23年1月1日，将其自建的10套公寓，以优惠的价格出售给本公司10名管理人员。公寓的每套市场售价为300万元，建造成本为250万元/套，向管理人员出售的价格为260万元/套，售房协议中规定，管理人员必须在本公司连续服务满5年，如果中途离职，需要将尚未提供服务所对应的部分差额返还给甲公司。房产所有权转移手续已于当日办理完成，与该房产相关的控制权已发生转移。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司对该事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.甲公司应确认长期待摊费用400万元，并按5年分期摊销
  - B.2×23年应确认应付职工薪酬80万元



C.2×23年1月1日，甲公司应按该公寓的市场售价确认营业收入

D.该业务当年应确认管理费用400万元

9.10 2×23年，甲公司发生与职工薪酬有关的交易或事项如下：（1）以甲公司生产的产品作为福利发放给职工，该产品的生产成本为1 500万元，市场价格为1 800万元；（2）为职工交纳200万元的“五险一金”；（3）根据职工入职期限，分别可以享受5至15天的年休假，当年未用完的带薪休假权利予以取消，甲公司职工平均日工资为120元/人；（4）对管理人员实施2×23年度的利润分享计划，按当年度利润实现情况，相关管理人员可分享利润500万元。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司2×23年与职工薪酬有关会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A.对于职工未享受的休假权利无须进行会计处理

B.管理人员应分享的利润确认为应付股利

C.以产品作为福利发放给职工按产品的公允价值和相关税费计量职工薪酬金额

D.为职工交纳的“五险一金”按照职工所在岗位分别确认相关成本费用

9.11 下列各项关于设定受益计划会计处理的表述中，错误的有（ ）。

A.与设定受益计划相关的当期服务成本应计入当期损益

B.与设定受益计划负债相关的利息费用应计入其他综合收益

C.与设定受益计划相关的过去服务成本应计入期初留存收益

D.因重新计量设定受益计划净负债产生的精算损失应计入其他综合收益

9.12 下列各项关于企业辞退福利会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A.对于分期或分阶段实施的解除劳动关系计划或自愿裁减建议，应等全部计划都符合条件时再予以确认

B.对于实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，应以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额

C.对于企业支付的与辞退生产人员相关的职工薪酬，应计入产品成本

D.对于企业实施的职工内部退休计划，企业应当比照辞退福利进行处理

9.13 下列各项关于职工薪酬会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A.企业将拥有的房屋无偿提供给职工使用的，应当将住房每期的公允价值确认应付职工薪酬，并按受益对象分摊

B.以本企业生产的产品作为福利提供给职工的，按照该产品的公允价值和相关税费计量应付职工薪酬

C.重新计量设定受益计划净负债或净资产而产生的变动计入其他综合收益

D.因辞退福利而确认的应付职工薪酬，按照辞退职工提供服务的对象计入相关资产成本

### 三、计算分析题

9.14 甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）2×23年发生的与职工薪酬相关的事项如下：

（1）4月10日，甲公司董事会通过决议，以本公司自产产品作为奖品，对乙车间全体员工超额完成一季度生产任务进行奖励，每名员工奖励一件产品，该车间员工总数为200人，其中车间管理人员30人，一线生产工人170人，发放给员工的本公司产品市场售价为3 000元/件，成本为1 800元/件。4月20日，200件产品发放完毕。

(2) 甲公司共有2 000名员工,从2×23年1月1日起,该公司实行累积带薪休假制度,规定每名职工每年可享受7个工作日带薪休假,未使用的年休假可向后结转1个年度,超过期限未使用的作废,员工离职时也不能取得现金支付。2×23年12月31日,每名职工当年平均未使用带薪休假为2天。根据过去的经验并预期该经验将继续适用,甲公司预计2×24年有1 800名员工将享受不超过7天带薪休假,剩余200名员工每人将平均享受8.5天休假,该200名员工中150名为销售部门人员,50名为总部管理人员。甲公司平均每名员工每个工作日工资为400元。甲公司职工年休假以后进先出为基础,即有关休假首先从当年可享受的权利中扣除。

(3) 甲公司正在开发丙研发项目,2×23年其发生项目研发人员工资200万元,其中自2×23年1月1日研发开始至6月30日期间发生的研发人员工资120万元属于费用化支出,7月1日至11月30日研发项目达到预定用途前发生的研发人员工资80万元属于资本化支出,有关工资以银行存款支付。

(4) 2×23年12月20日,甲公司董事会作出决议,拟关闭设在某地区的一分公司,并对该分公司员工进行补偿,方案为:对因尚未达到法定退休年龄提前离开公司的员工给予一次性离职补偿30万元,另外自其达到法定退休年龄后,按照每月1 000元的标准给予退休后补偿。涉及员工80人、每人30万元的一次性补偿2 400万元已于12月26日支付。每月1 000元的退休后补偿将于2×24年1月1日起陆续发放,根据精算结果,甲公司估计该补偿义务的现值为1 200万元。

其他资料:甲公司为增值税一般纳税人,销售商品适用的增值税税率为13%。本题不考虑其他因素。

要求:针对甲公司2×23年发生的与职工薪酬有关的事项,逐项说明其应进行的会计处理并编制相关会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 9.1 C      9.2 C      9.3 A      9.4 C      9.5 A
- 9.6 A

### 二、多项选择题

- 9.7 ABD      9.8 AD      9.9 ABC      9.10 ACD      9.11 BC
- 9.12 BD      9.13 ABC

### 一、单项选择题

- 9.1 **【斯尔解析】** C 本题考查的是累积带薪缺勤的会计处理。对于企业实施的累积带薪缺勤计划，企业应当在职工提供了服务从而增加了未来享有的带薪缺勤权利时（即2×23年），确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，应确认的职工薪酬金额=预计行使休假权利的职工×未来享有带薪缺勤天数×日工资=100×（6.5-5）×300=45 000（元），选项C正确，选项ABD错误。
- 应编制的会计分录为：
- |          |        |
|----------|--------|
| 借：管理费用   | 45 000 |
| 贷：应付职工薪酬 | 45 000 |
- 9.2 **【斯尔解析】** C 本题考查的是累积带薪缺勤的会计处理。甲公司规定未使用的年休假只能结转下一年度，属于累积带薪缺勤。对于职工未享受的带薪休假权利，甲公司应冲回上年度已确认的损益（管理费用）8万元，选项C正确，选项AB错误；企业于2×22年年末对当年度管理人员享受带薪休假权利所进行的预计属于会计估计，而非会计差错，无须追溯重述上年财务报表相关项目，选项D错误。
- 应编制的会计分录为：
- |          |        |
|----------|--------|
| 借：应付职工薪酬 | 80 000 |
| 贷：管理费用   | 80 000 |
- 9.3 **【斯尔解析】** A 本题考查的是短期利润分享计划的会计处理。原预计奖金总额为利润总额的5%，但是年末重新考虑离职率后预计为利润总额的4.5%，所以，在确认费用时应使用4.5%而非5%。甲公司2×23年12月31日因该短期利润分享计划应当确认的应付职工薪酬金额=20 000×4.5%×6/12（2×23年7月1日至2×23年12月31日）=450（万元），选项A正确。选项B错误，误按5%的比例计算职工薪酬确认金额；选项C错误，误按5%的比例计算职工薪酬确认金额且未考虑时间权重；选项D错误，确认职工薪酬时未考虑时间权重。
- 9.4 **【斯尔解析】** C 本题考查的是非货币性职工福利的计量。企业以其自产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的金额，收入的确认、成本的结转和相关税费的处理，与正常销售相同。本题中，影响企业损益的因素包括：（1）确认产

品销售收入（主营业务收入）金额为30万元；（2）结转产品销售成本（主营业务成本）25万元；（3）计提管理人员薪酬（管理费用）金额=30+30×13%=33.9（万元）。综上，该业务对甲公司当月损益的影响金额=30-25-33.9=-28.9（万元），选项C正确。

选项A错误，未考虑职工薪酬计入管理费用的金额；选项B错误，未考虑结转商品成本和职工薪酬确认管理费用的金额；选项D错误，误将产品公允价值（含增值税）作为影响损益的金额。

应编制的会计分录为：

借：应付职工薪酬	33.9	
贷：主营业务收入		30
应交税费——应交增值税（销项税额）		3.9
借：主营业务成本	25	
贷：库存商品		25
借：管理费用	33.9	
贷：应付职工薪酬		33.9

9.5 「斯尔解析」 A 本题考查的是辞退福利的会计处理。辞退福利在发生时确认为管理费用，不按受益对象进行分配，选项A正确，选项BCD错误。

9.6 「斯尔解析」 A 本题考查的是职工薪酬的会计处理。与设定受益计划相关的过去服务成本应当计入当期损益，选项A正确；企业向员工提供非货币性福利的，应以公允价值计量，公允价值不能可靠取得的，可以采用成本计量，选项B错误；因利润分享计划应支付给员工的薪酬支出不作为利润分配处理，应于确认相关职工薪酬时直接计入当期损益或相关资产成本，选项C错误；企业施行非累积带薪缺勤制度，职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债，选项D错误。

## 二、多项选择题

9.7 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是职工薪酬的核算范围。为高管租入住房属于非货币性职工福利，应作为职工薪酬核算，选项A正确；带薪休假属于带薪缺勤，休假期间支付的工资应作为职工薪酬核算，选项B正确；为员工垫付购房款项应作为其他应收款核算，不属于职工薪酬，选项C错误；支付员工经济补偿属于辞退福利，应作为职工薪酬核算，选项D正确。

9.8 「斯尔解析」 AD 本题考查的是职工薪酬的会计处理。企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工，应当按照该产品的公允价值（500万元）计量，并根据受益对象计入相关资产成本或当期损益，选项A正确；企业应当将满足条件的利润分享计划确认相关应付职工薪酬，并根据受益对象计入相关资产成本或当期损益，不应作为利润分配处理，选项B错误；甲公司向职工提供累积带薪缺勤，甲公司应在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量，甲公司2×23年应确认的职工薪酬=10×（9-7）×300/10 000=0.6（万元），计入当期管理费用，选项D正确；对于已享受带薪缺勤权利的140名管理人员的工资费用无须进行额外处理，选项C错误。

9.9 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是向职工提供企业支付补贴的自产产品的会计处理。企业向职工提供企业支付了补贴的商品，且约定职工提前离开应退回部分差价，企业应当将该项差额作为长期待摊费用，在合同规定的服务期内平均摊销，甲公司应确认的长期待摊费用金额=（300-260）×10=400（万元），选项A正确；2×23年应摊销确认为职工薪酬金额=400/5=80（万元），并计入管理费用，选项B正确，选项D错误；甲公司以其自建公寓发放职工福利，且房产相关控制权已于2×23年1月1日

转移，满足营业收入确认条件，选项C正确。

应编制的会计分录为：

2×23年1月1日，办理房产转移手续时：

借：银行存款	2 600	
长期待摊费用	400	
贷：主营业务收入		3 000
借：主营业务成本	2 500	
贷：开发产品		2 500

2×23年12月31日，确认职工薪酬费用时：

借：应付职工薪酬	80	
贷：长期待摊费用		80
借：管理费用	80	
贷：应付职工薪酬		80

**9.10** 【斯尔解析】 ACD 本题考查的是职工薪酬的会计处理。因甲公司施行非累积带薪缺勤，当年未享受的休假权利无须进行会计处理，选项A正确；利润分享计划属于职工薪酬，应按受益对象进行分配，不能确认为应付股利，选项B错误；以生产的产品作为福利发放给职工，应当按照产品的公允价值和相关税费计量职工薪酬金额，选项C正确；为职工缴纳“五险一金”属于职工薪酬，应按照受益对象进行分配，选项D正确。

**9.11** 【斯尔解析】 BC 本题考查的是设定受益计划的会计处理，为否定式提问。报告期末，企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括：服务成本和设定受益计划净负债或净资产的利息净额。其中，服务成本包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失，选项A表述正确，不选；选项BC表述错误，应选；因重新计量设定受益计划净负债产生的精算损失应计入其他综合收益，选项D表述正确，不选。

**9.12** 【斯尔解析】 BD 本题考查的是辞退福利的会计处理。对于分期或分阶段实施的解除劳动关系计划或自愿裁减建议，企业应当将整个计划看作是由各单项解除劳动关系计划或自愿裁减建议组成，在每期或每阶段计划符合确认条件时予以确认，而不能等全部计划都符合确认条件时再予以确认，选项A错误；对于实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，应以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额，选项B正确；被辞退的职工不再为企业带来未来经济利益，因此，对于所有的辞退福利，均应在满足确认条件时计入管理费用，不计入资产成本，选项C错误；对于企业实施的职工内部退休计划，企业应当比照辞退福利进行处理，选项D正确。

**9.13** 【斯尔解析】 ABC 本题考查的是职工薪酬的会计核算。企业将拥有的房屋无偿提供给职工使用的，应当将住房每期的公允价值确认应付职工薪酬，并按受益对象分摊，选项A正确；以本企业生产的产品作为福利提供给职工的，按照该产品的公允价值和相关税费计量应付职工薪酬，选项B正确；重新计量设定受益计划净负债或净资产而产生的变动计入其他综合收益，选项C正确；因辞退福利而确认的职工薪酬，应当计入管理费用，无须按成本受益对象分摊，选项D错误。

### 三、计算分析题

**9.14** 【斯尔解析】

(1) 企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品公允价值和相关税费计量职工薪酬金额，并按受益对象计入相应成本费用，相关收入的确认、销售成本的结转和相关税费的处理，与



正常商品销售相同。

应编制的会计分录为：

借：应付职工薪酬	67.8	
贷：主营业务收入		$(0.3 \times 200) 60$
应交税费——应交增值税（销项税额）		$(0.3 \times 200 \times 13\%) 7.8$
借：主营业务成本	$(0.18 \times 200) 36$	
贷：库存商品		36
借：制造费用	$[30 \times 0.3 \times (1+13\%)] 10.17$	
生产成本	$[170 \times 0.3 \times (1+13\%)] 57.63$	
贷：应付职工薪酬	67.8	

（2）甲公司应当在2×23年12月31日预计由于员工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的职工薪酬，根据甲公司预计2×24年职工的年休假情况，有150名销售部门人员和50名总部管理人员将平均享受8.5天休假，平均每名员工每个工作日工资为400元，则2×23年因累积带薪缺勤应确认销售费用= $1.5 \times 150 \times 400 \div 10\,000 = 9$ （万元），因累积带薪缺勤应确认管理费用= $1.5 \times 50 \times 400 \div 10\,000 = 3$ （万元）。

应编制的会计分录为：

借：管理费用	3	
销售费用	9	
贷：应付职工薪酬		12

（3）甲公司应当根据职工提供服务情况，按照受益对象将相关工资总额计入当期损益或相关资产成本。

应编制的会计分录为：

借：研发支出——费用化支出	120	
——资本化支出	80	
贷：应付职工薪酬		200
借：应付职工薪酬	200	
银行存款		200
借：管理费用	120	
贷：研发支出——费用化支出		120
借：无形资产	80	
贷：研发支出——资本化支出		80

（4）甲公司应将分公司关闭计划产生支付给员工的辞退福利，一次性确认当期费用。对于预计以后期间陆续支付的补偿金额，按照其现值确认应当计入当期损益的职工薪酬金额。

应编制的会计分录为：

借：管理费用	$(2\,400 + 1\,200) 3\,600$	
贷：应付职工薪酬		3\,600
借：应付职工薪酬	2\,400	
贷：银行存款		2\,400



## 错题整理页





使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

## 第十章 股份支付

### 一、单项选择题

- 10.1** 2×23年10月15日，甲公司股东大会审议通过股权激励方案，确定被激励员工连续在甲公司服务3年，即可以5元每股的价格购买甲公司股票，当日并未确定拟授予股份激励对象及股份数量，股东大会授权董事会确定具体激励对象及股份数量。2×23年12月1日，甲公司董事会对股权激励方案进行了明确，具体激励对象为10名高级管理人员和10名销售人员，股权激励数量为每人授予1万份股票期权。2×23年12月5日，甲公司将经批准的股权激励方案与相关员工进行沟通并达成一致。不考虑其他因素，甲公司应确定股权激励计划的授予日是（ ）。
- A. 2×23年10月15日                      B. 2×23年12月1日  
C. 2×23年12月5日                      D. 无法确定
- 10.2** 2×23年1月1日，甲公司与职工达成如下协议：（1）以2×23年1月1日为基准日，未来三年内累计净利润超过10 000万元，超过部分按阶梯比例奖励现金；（2）向员工授予股票期权，在公司连续服务满五年的员工，即可以5元每股的价格购买10 000股甲公司股票，从而获益；（3）未来三年甲公司股价增长率超过50%，按股价增长幅度向职工支付奖励现金；（4）通过定向发行股票的方式向20名管理人员每人授予50万股限制性股票，每股面值1元，当日相关职工共支付认股款5 000万元，并设定锁定期为3年。不考虑其他因素，上述交易或事项中不属于甲公司股份支付的是（ ）。
- A. 基于累计净利润支付奖励款                      B. 授予职工股票期权  
C. 基于股价增长幅度支付奖励款                      D. 授予职工限制性股票
- 10.3** 下列各项关于企业对附等待期的现金结算股份支付会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A. 等待期内的每个资产负债表日，应按授予日权益工具的公允价值计量，后续期间不确认公允价值变动  
B. 等待期内的每个资产负债表日，应按当日权益工具的公允价值计量，公允价值变动计入公允价值变动损益  
C. 在授予日，企业需根据授予日权益工具的公允价值确认相关资产成本或当期费用，并计入应付职工薪酬  
D. 可行权日后，不再确认成本费用，负债的公允价值变动计入公允价值变动损益
- 10.4** 下列各项关于股份支付可行权条件的说法中，正确的是（ ）。
- A. 可行权条件包括两类，即市场条件和非市场条件  
B. 职工按股份支付协议需要在企业服务一定期限属于非市场条件  
C. 股价上升至何种水平后职工可以取得相应的股份属于市场条件  
D. 企业税后利润达到某一水平可以行权属于市场条件
- 10.5** 2×23年1月1日，甲上市公司与10名高级管理人员签订股权激励计划，根据该项计划，10名高管人员需要在甲公司连续服务满3年，且每年股价增长幅度为10%，满足条件后，即可在2×26年1月1日起一年内以每股10元的价格购买甲公司10万股股票。

当日此项股票期权的公允价值为3 000万元。2×23年12月31日，10名高管人员没有人离职，预计未来两年也不会有人离职。当日，甲公司股票收盘价比签订股权激励计划时上升8%。不考虑其他因素，下列各项甲公司关于该事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.因没有满足股权激励计划的业绩条件，不应确认当期费用
- B.应确认应付职工薪酬1 000万元
- C.因没有满足股权激励计划的业绩条件，应冲回原本确认的费用
- D.应确认管理费用1 000万元

10.6 2×22年1月1日，甲公司向在任的50名管理人员授予每人1万份股票期权，行权条件为连续服务满4年，即可以8元/股的价格购买甲公司股票。当日，甲公司每份股票期权的公允价值为12元。至2×22年12月31日，没有管理人员离职，甲公司预计未来三年的离职率为2%。2×23年12月31日，甲公司将服务期限由4年变更为3年，当年没有管理人员离职，预计未来一年也不会有管理人员离职。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司应确认的管理费用是（ ）。

- A.153万元
- B.453万元
- C.253万元
- D.245万元

10.7 2×21年1月1日，甲公司向100名高管人员每人授予1万份股票期权，这些人员从被授予股票期权之日起连续服务满3年，即可按每股6元的价格购买甲公司1万股普通股股票（每股面值1元）。当日，甲公司股票期权的公允价值为每份12元。2×23年11月11日，甲公司从二级市场以每股15元的价格回购本公司普通股股票100万股，拟用于对高管人员的股权激励。2×23年12月31日，高管人员全部行权，当日甲公司普通股市场价格为每股18元。等待期间，没有高管人员离职。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司因高管人员行权应确认的资本公积（股本溢价）金额是（ ）。

- A.300万元
- B.1 800万元
- C.1 500万元
- D.1 200万元

10.8 2×21年12月1日，甲公司董事会批准一项股份支付协议。协议规定：2×22年1月1日，公司为其200名中层以上管理人员每人授予10万份现金股票增值权，行权条件是自2×22年1月1日起，在计划内的管理人员必须在公司连续服务满3年，即可自2×24年12月31日起根据股价的增长幅度获取现金。甲公司2×22年、2×23年和2×24年每年年末每份现金股票增值权的公允价值分别为10元、12元和15元。2×22年有20名管理人员离职，甲公司预计未来两年还将有15名管理人员离职，2×23年实际有10名管理人员离职，预计2×24年还将有10名管理人员离职。不考虑其他因素，2×23年12月31日甲公司确认的应付职工薪酬金额是（ ）。

- A.5 500万元
- B.7 300万元
- C.12 800万元
- D.7 700万元

## 二、多项选择题

10.9 下列各项对股份支付特征的表述中，不符合《企业会计准则第11号——股份支付》规定的有（ ）。

- A.企业与股东之间的以股份为基础支付应按照股份支付准则的相关规定进行会计处理
- B.股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易
- C.股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关
- D.股份支付准则中规范的“企业自身权益工具”仅包括会计主体本身的权益工具

- 10.10 甲公司为母公司，其所控制的企业集团内20×3年发生以下与股份支付相关的交易或事项：（1）甲公司与其子公司（乙公司）高管签订协议，授予乙公司高管100万份股票期权，待满足行权条件时，乙公司高管可以每股4元的价格自甲公司购买乙公司股票；（2）乙公司授予其研发人员20万份现金股票增值权，这些研发人员在乙公司连续服务2年，即可按照乙公司股价的增值幅度获得现金；（3）乙公司自市场回购本公司股票100万股，并与销售人员签订协议，如未来3年销售业绩达标，销售人员将无偿取得该部分股票；（4）乙公司向丁公司发行500万股本公司股票，作为支付丁公司为乙公司提供咨询服务的价款。不考虑其他因素，下列各项中，乙公司应当作为以权益结算的股份支付的有（ ）。
- A.乙公司高管与甲公司签订的股份支付协议  
B.乙公司与本公司销售人员签订的股份支付协议  
C.乙公司与本公司研发人员签订的股份支付协议  
D.乙公司以定向发行本公司股票取得咨询服务的协议
- 10.11 下列各项关于以权益结算方式换取职工服务的股份支付确认和计量原则的表述中，错误的有（ ）。
- A.企业应当以股份支付所换取服务的公允价值计量  
B.在等待期内的每个资产负债表日，应当按照权益工具在当天的公允价值将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时确认资本公积（其他资本公积）  
C.在授予日，企业无须进行会计处理  
D.企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量
- 10.12 下列各项中，影响企业对股份支付预计可行权情况作出估计的有（ ）。
- A.市场条件  
B.非市场条件  
C.非可行权条件  
D.服务期限条件
- 10.13 下列各项关于企业对股份支付业务进行会计处理的表述中，错误的有（ ）。
- A.授予日，除立即可行权的股份支付外，以现金结算的股份支付无须进行账务处理，但以权益结算的股份支付需按当日权益工具的公允价值进行会计处理  
B.在等待期内，以权益结算的股份支付需按每个资产负债表日权益工具的公允价值进行计量  
C.如果在等待期内取消授予的权益工具，企业需将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益  
D.对于现金结算的股份支付，企业在可行权日后应继续将相关负债的公允价值变动确认成本费用
- 10.14 下列各项关于股份支付会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.以权益结算的股份支付，相关权益工具的公允价值在授予日后不再调整  
B.授予日，现金结算的股份支付无须进行会计处理，但权益结算的股份支付应予以处理  
C.附市场条件的股份支付，应在所有市场及非市场条件均满足时确认相关成本费用  
D.业绩条件为非市场条件的股份支付，等待期内应根据后续信息调整对可行权情况的估计
- 10.15 下列各项关于股份支付取消或结算的表述中，正确的有（ ）。
- A.在等待期内取消或结算所授予的权益工具应作为加速可行权处理  
B.在取消或结算时支付给职工所有款项均作为当期费用



C.如果向职工授予新的权益工具并未替代原权益工具的,则应将其作为一项新的股份支付进行处理

D.在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理,回购金额高于权益工具在回购日公允价值的部分计入当期损益

10.16 下列各项关于企业以回购股份方式进行职工期权激励的表述中,正确的有( )。

A.企业以回购股份方式奖励本企业职工属于权益结算的股份支付

B.企业回购的股份应作为库存股核算

C.企业应在等待期内按库存股的公允价值将取得职工的服务计入成本费用,同时增加资本公积

D.行权时企业应冲减实际行权部分的库存股以及资本公积(其他资本公积)累计金额,同时调整资本公积(股本溢价)

### 三、综合题

10.17 P集团2×21年至2×23年其子公司发生的有关交易或事项如下:

(1) 甲公司部分经济业务如下:

2×21年1月1日,甲公司实施股权激励计划,向本公司20名管理人员每人授予3万份以本公司权益工具结算的股票期权,服务期3年,行权条件为,在3年内每年实现的净利润较前一年增长6%,即可行权1万份,甲公司通过增发新股方式完成行权,每份行权价格为5元。

截至2×21年12月31日,甲公司净利润较前一年增长7%,甲公司预计2×22年和2×23年净利润增长率均能满足行权条件,2×21年没有管理人员离职,甲公司预计未来两年不会有人离职。

截至2×22年12月31日,甲公司净利润较前一年增长8%,甲公司预计2×23年净利润增长率能满足行权条件,2×22年没有管理人员离职,甲公司预计未来一年不会有人离职。

截至2×23年12月31日,甲公司净利润较前一年增长5%,2×23年没有管理人员离职。

每份权益工具的公允价值如下:2×21年1月1日为12元/份。2×21年12月31日为18元/份,2×22年12月31日为15元/份,2×23年12月31日为25元/份。

(2) 乙公司部分经济业务如下:

2×22年1月1日,乙公司实施经批准的限制性股票激励计划,通过定向增发股票方式向50名管理人员每人授予1万股限制性股票,每股面值1元,发行价格10元/股,股款已经存入银行,相关手续已办理完毕,当日,限制性股票的公允价值为15元/股。

根据该激励计划约定,激励对象自授予的限制性股票登记完成之日起工作满3年,且三年营业收入增长率的算术平均值不低于20%,限售期满后,乙公司为满足解除限售条件的激励对象办理解除限售事宜,未满足解除限售条件的激励对象持有的限制性股票由乙公司按照授予价格回购并注销。

2×22年度,乙公司实现净利润82 000万元,营业收入增长率为28%,以2×22年12月31日包括上述限制性股票在内的股份52 550万股为基数,每股分派现金股利0.5元,共计分派现金股利26 275万元。根据限制性股票激励计划,乙公司支付给限制性股票持有者的现金股利不可撤销。

2×22年度,乙公司有1名管理人员离职,预计未来两年不会有管理人员离职。

2×23年5月12日,乙公司以银行存款支付现金股利26 275万元。

(3) 丙公司部分经济业务如下:

2×23年1月1日, 丙公司为其100名中层以上管理人员每人授予10万份现金股票增值权, 激励对象从2×23年1月1日起必须在该公司连续服务3年, 即可自2×25年12月31日起根据股价的增长幅度获得现金, 该增值权应在2×26年12月31日之前行使完毕。当日, 每份现金股票增值权的公允价值为13元。

2×23年12月31日每份现金股票增值权的公允价值为14元, 当年有10名管理人员离职, 丙公司估计未来两年还将有6名管理人员离职。

其他资料: 上述各子公司股权激励计划均经过相关董事会或股东大会审批。

要求:

(1) 根据资料(1), 编制甲公司2×21年至2×23年相关会计分录, 并说明2×23年如何进行会计处理。

(2) 根据资料(2), 编制乙公司2×22年相关会计分录和2×23年支付现金股利的会计分录。

(3) 根据资料(3), 编制丙公司2×23年相关会计分录(答案中的金额单位以万元表示)。



## 答案与解析

### 一、单项选择题

10.1	C	10.2	A	10.3	D	10.4	C	10.5	D
10.6	C	10.7	A	10.8	B				

### 二、多项选择题

10.9	AD	10.10	ABD	10.11	ABC	10.12	BD	10.13	ABD
10.14	AD	10.15	ACD	10.16	ABD				

### 一、单项选择题

- 10.1 「斯尔解析」 C 本题考查的是授予日的确定。授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。本题属于股东大会审议通过股权激励方案并授权董事会后续确定具体激励对象及股份数量的情形，授予日应为董事会后续确定相关事项，并将经批准的股权激励方案的具体条款与员工进行沟通并达成一致的日期（2×23年12月5日），选项C正确，选项ABD错误。
- 10.2 「斯尔解析」 A 本题考查的是股份支付的判断，为否定式提问。股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。按照股份支付的方式和工具类型，股份支付可以分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。以权益结算的股份支付常用工具包括限制性股票（选项D）和股票期权（选项B），选项BD不选；以现金结算的股份支付常用工具包括现金股票增值权和模拟股票，基于股价增长幅度支付奖励款，属于现金股票增值权，选项C属于股份支付，不选；基于累计净利润支付奖励款属于利润分享计划，应按照《职工薪酬》准则的相关规定进行处理，选项A不属于股份支付，应选。
- 10.3 「斯尔解析」 D 本题考查的是以现金结算股份支付的会计处理。对于附等待期的现金结算的股份支付，在授予日无须进行会计处理，选项C错误；在等待期，对于现金结算的股份支付，应当根据最新取得的可行权人数为基础，按照每个资产负债表日（而非授予日）权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用（而非公允价值变动损益）和应付职工薪酬，选项AB错误；可行权日后，企业不再确认成本费用，负债的公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益），选项D正确。
- 10.4 「斯尔解析」 C 本题考查的是股份支付条件的分类。可行权条件包括服务期限条件和业绩条件，业绩条件中包括市场条件和非市场条件，选项A错误；职工按股份支付协议需要在企业服务一定期限属于服务期限条件，选项B错误；市场条件与权益工具的市场价格相关，股价上升至何种水平后职工可以取得相应的股份属于市场条件，选项C正确；企业税后利润达到某一水平可以行权属于业绩条件中的非市场条件，选项D错误。

- 10.5 【斯尔解析】 D 本题考查的是权益结算股份支付中关于市场条件的会计处理。可行权条件为服务期限（3年）和业绩条件（市场条件），对于附有业绩条件的股份支付，只要职工满足其他非市场条件，企业就应确认已取得的服务，至当年年末因业绩条件中的市场条件没有完成，无须转回原已确认的费用，选项AC错误；以股票期权进行股权激励，属于权益结算的股份支付，应在等待期内按授予日权益工具的公允价值确认资本公积（其他资本公积），并计入管理费用，金额=3 000×1/3=1 000（万元），选项B错误，选项D正确。

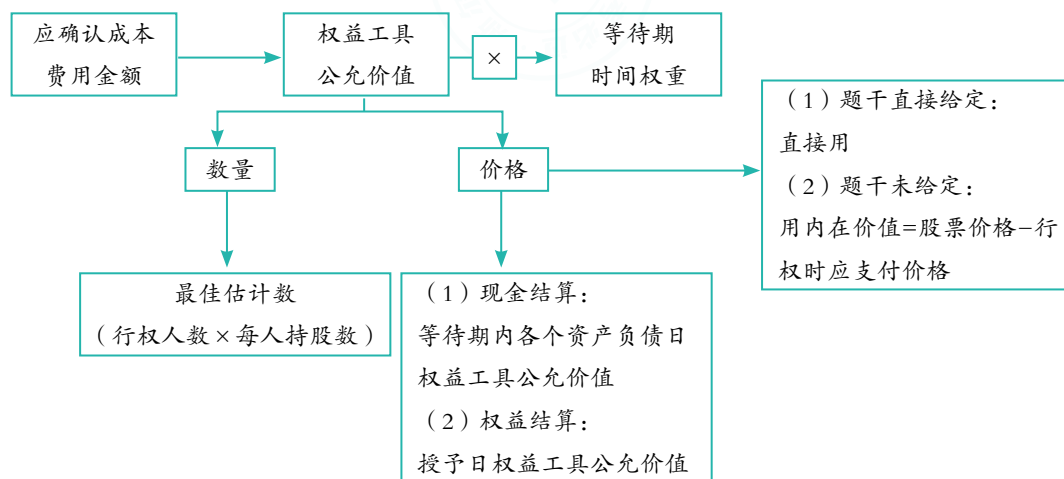
甲公司应编制的会计分录为：

借：管理费用 1 000  
贷：资本公积——其他资本公积 1 000

- 10.6 【斯尔解析】 C 本题考查的是权益结算股份支付有利修改的会计处理。本题中，企业缩短等待期，属于按照有利于职工的方式修改可行权条件，在进行会计处理时，应考虑修改后的可行权条件。甲公司2×22年应确认的管理费用金额=权益工具数量最佳估计数×授予日权益工具公允价值×时间权重=50×（1-2%）×1×12×1/4=147（万元），甲公司就行权条件作出有利修改后，应于2×23年12月31日确认的管理费用金额=权益工具数量最佳估计数×授予日权益工具公允价值×时间权重-上年已确认金额=50×1×12×2/3-147=253（万元），选项C正确。

选项A错误，未按修改后的服务期限对当期应确认的管理费用进行调整；选项B错误，未考虑时间权重对当期应确认的管理费用的调整；选项D错误，未按2×23年预计未来行权人数最佳估计数计算当期应确认的管理费用。

提示：对于换取职工服务的股份支付在等待期内应确认的成本费用金额的计算，可以参照下图进行掌握：



- 10.7 【斯尔解析】 A 本题考查的是权益结算股份支付行权时对资本公积（股本溢价）金额的影响。甲公司因该股份支付在等待期内累计确认的资本公积（其他资本公积）金额=权益工具数量最佳估计数×授予日权益工具公允价值×时间权重=100×1×12×3/3=1 200（万元），职工行权时，甲公司收到的认股款金额=100×1×6=600（万元），回购库存股入账金额=100×15=1 500（万元），对甲公司资本公积（股本溢价）的影响金额=1 200+600-1 500=300（万元），选项A正确。
- 选项B错误，误按未扣除库存股的金额确认资本公积（股本溢价）；选项C错误，误按库存股金额确认资本公积（股本溢价）；选项D错误，误将等待期内确认的资本公积（其他资本公积）金额作为行权时资本公积（股本溢价）的影响金额。

行权日，甲公司应编制的会计分录为：

借：银行存款 (100名高管购买股票支付的价款) 600

资本公积——其他资本公积

(等待期内累计确认的资本公积) 1 200

贷：库存股

(回购库存股支付的价款) 1 500

资本公积——股本溢价

(差额) 300

#### 10.8 「斯尔解析」

**B** 本题考查的是现金结算的股份支付的会计处理。现金结算的股份支付应按等待期内每个资产负债表日权益工具的公允价值计量， $2 \times 22$ 年甲公司确认的应付职工薪酬期末余额=权益工具数量最佳估计数 $\times$ 资产负债表日权益工具公允价值 $\times$ 时间权重 $= (200-20-15) \times 10 \times 10 \times 1/3 = 5\,500$  (万元)， $2 \times 23$ 年甲公司确认的应付职工薪酬期末余额=权益工具数量最佳估计数 $\times$ 资产负债表日权益工具公允价值 $\times$ 时间权重 $= (200-20-10-10) \times 10 \times 12 \times 2/3 = 12\,800$  (万元)；甲公司 $2 \times 23$ 年12月31日应确认的应付职工薪酬金额 $= 12\,800 - 5\,500 = 7\,300$  (万元) 选项B正确。

选项A错误，误将 $2 \times 22$ 年12月31日应确认的应付职工薪酬作为 $2 \times 23$ 年12月31日应确认的应付职工薪酬；选项C错误，误将 $2 \times 23$ 年12月31日应付职工薪酬余额作为 $2 \times 23$ 年应确认的应付职工薪酬；选项D错误，误按 $2 \times 22$ 年预计行权最佳估计数计算。

甲公司应编制的会计分录为：

(1)  $2 \times 22$ 年12月31日：

借：管理费用

5 500

贷：应付职工薪酬

5 500

(2)  $2 \times 23$ 年12月31日：

借：管理费用

7 300

贷：应付职工薪酬

7 300

## 二、多项选择题

#### 10.9 「斯尔解析」

**AD** 本题考查的是股份支付的特征，为否定式提问。股份支付的特征主要包括：(1) 股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易，企业与股东之间发生的以股份为基础的交易不属于股份支付，选项A表述错误，应选；(2) 股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易，选项B表述正确，不选；股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关，选项C表述正确，不选；股份支付准则中规范的“企业自身权益工具”包括会计主体本身、母公司和同一集团内的其他会计主体的权益工具，选项D表述错误，应选。

#### 10.10 「斯尔解析」

**ABD** 本题考查的是股份支付类别的判断。甲公司(母公司)授予乙公司(子公司)高管股票期权，乙公司不具有结算义务，此时乙公司应作为以权益结算的股份支付处理(在“合并财务报表”章节讲授)，选项A正确；乙公司与本公司销售人员签订协议，在满足业绩条件后，无偿取得股票，属于以权益结算的股份支付，选项B正确；乙公司授予其研发人员的现金股票增值权属于以现金结算的股份支付，选项C错误；乙公司以定向发行本公司股票的方式取得丁公司为其提供的咨询服务，属于以权益结算的股份支付，选项D正确。

#### 10.11 「斯尔解析」

**ABC** 本题考查的是以权益结算方式换取职工服务的股份支付确认和计量原则，为否定式提问。对于换取职工服务的股份支付，企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量，选项D表述正确，不选；选项A表述错误，应选；在等待期内的每个资产负债表日，应当按照权益工具在授予日(而非资产负债表日)的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时确认资本公积(其他资本公积)，选项B表述错误，应选；以权益结算的股份支付，在授予日是否



进行会计处理，需要考虑是否属于立即可行权，若属于立即可行权，则在授予日需要进行会计处理，反之，无须进行会计处理，选项C表述错误（过于绝对），应选。

**10.12 「斯尔解析」 BD** 本题考查的是股份支付的可行权条件。股份支付中通常涉及可行权条件，可行权条件包括服务期限条件和业绩条件，业绩条件具体又包括市场条件和非市场条件。市场条件和非可行权条件是否得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计，选项AC错误；而非市场条件和服务期限条件是否得到满足，会影响企业对预计可行权情况的估计，选项BD正确。

**10.13 「斯尔解析」 ABD** 本题考查的是股份支付的会计处理，为否定式提问。授予日，除立即可行权的股份支付外，无论是以权益结算的股份支付还是以现金结算的股份支付，企业在授予日均不进行会计处理，选项A表述错误，应选；在等待期内，以权益结算的股份支付需按授予日（而非资产负债表日）权益工具的公允价值计量，资产负债表日无须重新计量，选项B表述错误，应选；如果在等待期内取消了授予的权益工具，将取消作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额，选项C表述正确，不选；对于现金结算的股份支付，企业在可行权日后不再确认成本费用，负债公允价值变动计入公允价值变动损益，选项D表述错误，应选。

**10.14 「斯尔解析」 AD** 本题考查的是股份支付的会计处理。以权益结算的股份支付，在等待期内按授予日权益工具的公允价值计量，可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整，选项A正确；除立即可行权的股份支付外，无论是现金结算的股份支付还是权益结算的股份支付，在授予日均无须处理，选项B错误；附市场条件的股份支付，只要满足非市场条件，企业就应当确认相关成本费用，选项C错误；业绩条件为非市场条件的，后续信息需要调整对可行权情况估计的，应对前期估计进行修改，选项D正确。

**10.15 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是股份支付取消和结算的会计处理。在等待期，企业将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额，选项A正确；在取消或结算时支付给职工所有款项均作为权益回购处理，回购金额高于权益工具在回购日公允价值的部分计入当期费用，选项B错误，选项D正确；如果向职工授予新的权益工具并未替代原权益工具的，则应将其作为一项新的股份支付进行处理，反之，企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理，选项C正确。

**10.16 「斯尔解析」 ABD** 本题考查的是回购股份方式进行职工期权激励的会计处理。以权益结算的股份支付是指企业为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易，企业以回购股份方式奖励本企业职工属于权益结算的股份支付，选项A正确；企业回购股份时，应按公允价值借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目，选项B正确；企业应在等待期内按授予日权益工具的公允价值将取得职工的服务计入成本费用，同时增加资本公积，选项C错误；通过回购股份方式进行股票期权激励的，在行权时企业应编制的会计分录为：

借：银行存款（行权价）

    资本公积——其他资本公积（等待期内累计的资本公积）

    贷：库存股

        资本公积——股本溢价（差额）

选项D正确。

### 三、综合题

**10.17 「斯尔解析」**

（1）

①2×21年甲公司应编制的会计分录为：

确认相关成本费用时：

借：管理费用

440

    贷：资本公积——其他资本公积

440

提示：本题属于“一次授予，分期行权”的股份支付，在进行会计处理时，应将授予的股票期权作为三个股份支付进行会计处理，等待期分别为1年、2年和3年。每人3万份，每年1万份，2×21年，员工满足可行权条件，甲公司应确认的管理费用金额=  $[20 \times 1 \times 12 \times 1/1$ （等待期1年）+  $20 \times 1 \times 12 \times 1/2$ （等待期2年）+  $20 \times 1 \times 12 \times 1/3$ （等待期3年）] = 440（万元）。

职工持有1万份股票期权满足行权条件并行权时：

借：银行存款  $(20 \times 1 \times 5)$  100  
 资本公积——其他资本公积 240  
 贷：股本  $(20 \times 1 \times 1)$  20  
 资本公积——股本溢价 320

提示：根据股权激励计划约定，当年满足可行权条件时，可行权的股票期权数量为1万份。因此“资本公积——其他资本公积”结转金额=  $20$ （行权人数最佳估计数） $\times 1$ （满足行权条件的权益工具数量） $\times 12$ （授予日权益工具公允价值） $\times 1/1 = 240$ （万元）。

②2×22年甲公司应编制的会计分录为：

确认相关成本费用时：

借：管理费用 200  
 贷：资本公积——其他资本公积 200

提示：甲公司应确认的管理费用金额=  $[20 \times 1 \times 12 \times 1/1$ （等待期1年）+  $20 \times 1 \times 12 \times 2/2$ （等待期2年）+  $20 \times 1 \times 12 \times 2/3$ （等待期3年）] - 440 = 200（万元）。

职工持有1万份股票期权满足行权条件并行权时：

借：银行存款  $(20 \times 1 \times 5)$  100  
 资本公积——其他资本公积 240  
 贷：股本  $(20 \times 1 \times 1)$  20  
 资本公积——股本溢价 320

提示：“资本公积——其他资本公积”结转金额=  $20$ （行权人数最佳估计数） $\times 1$ （满足行权条件的权益工具数量） $\times 12$ （授予日权益工具公允价值） $\times 2/2 = 240$ （万元）。

③2×23年甲公司应编制的会计分录为：

借：资本公积——其他资本公积 160  
 贷：管理费用 160

会计处理：因未满足非市场条件导致不能行权，需要对已经认定的费用或成本作转回处理。

提示：当年转回的金额如下表所示：

单位：万元

年份	一年期	二年期	三年期	合计
2×21年	$20 \times 3/3 \times 12 = 240$	$20 \times 3/3 \times 12 \times 1/2 = 120$	$20 \times 3/3 \times 12 \times 1/3 = 80$	440
2×22年		$20 \times 3/3 \times 12 \times 1/2 = 120$	$20 \times 3/3 \times 12 \times 1/3 = 80$	200
2×23年			$20 \times 3/3 \times 12 \times 1/3 = 80$	80
合计	240	240	240	720

等待期1年的已经行权完毕，即240万元，等待期2年的已行权完毕，即 $120+120=240$ （万元）已行权完毕，等待期3年的因未满足非市场条件，需要将已在 $2\times 21$ 年和 $2\times 22$ 年确认的160万元（ $80+80$ ）转回，或可以简单按余额思考，即资本公积——其他资本公积余额 $=440-240+200-240=160$ （万元）。

（2）

①发行时：

借：银行存款	$(50 \times 1 \times 10)$	500
贷：股本	$(50 \times 1 \times 1)$	50
资本公积——股本溢价		450
借：库存股		500
贷：其他应付款		500

②宣告分派现金股利时（不含限制性股票部分）：

借：利润分配	$[(52\,550 - 50 \times 1) \times 0.5]$	26\,250
贷：应付股利		26\,250

③限制性股票现金股利会计处理为：

预计未来可解锁部分：

借：利润分配	$[(50 - 1) \times 1 \times 0.5]$	24.5
贷：应付股利		24.5

预计未来不可解锁部分：

借：管理费用	$(1 \times 1 \times 0.5)$	0.5
贷：应付股利		0.5

④期末根据预计行权最佳估计数确认管理费用：

借：管理费用		245
贷：资本公积——其他资本公积		245

提示：应确认的管理费用金额=权益工具数量最佳估计数 $\times$ 授予日权益工具公允价值 $\times$ 时间权重-上期已确认金额 $= (50 - 1) \times 1 \times 15 \times 1/3 - 0 = 245$ （万元）。

⑤ $2\times 23$ 年实际发放现金股利时：

借：应付股利		26\,275
贷：银行存款		26\,275

（3）

$2\times 23$ 年应编制的会计分录为：

借：管理费用		3\,920
贷：应付职工薪酬		3\,920

提示：应确认的应付职工薪酬金额=权益工具数量最佳估计数 $\times$ 资产负债表日权益工具公允价值 $\times$ 时间权重-上期已确认金额 $= (100 - 10 - 6) \times 10 \times 14 \times 1/3 - 0 = 3\,920$ （万元）。



## 错题整理页



## 第十一章 借款费用



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 11.1 下列各项关于借款费用的说法中，正确的是（ ）。
- A.因外币借款发生的汇兑差额不属于借款费用  
B.发行公司债券产生的折价或溢价属于借款费用  
C.企业向银行借款支付的利息费用属于借款费用  
D.企业发行股票支付券商的发行费用属于借款费用
- 11.2 2×22年2月1日，甲公司正式动工兴建一栋厂房，2×22年5月1日，支付工程进度款1 000万元。为解决厂房建设需要的资金，2×22年6月1日，甲公司从乙银行取得专门借款4 000万元，期限为2年，2×24年3月31日，厂房建造完成；2×24年4月30日，厂房经验收达到预定可使用状态；2×24年5月31日，甲公司偿还乙银行上述借款；2×24年7月20日，厂房投入使用。不考虑其他因素。下列说法符合企业会计准则的是（ ）。
- A.2×22年5月1日，借款费用开始资本化  
B.2×22年6月1日，借款费用开始资本化  
C.2×24年3月31日，借款费用停止资本化  
D.2×24年7月20日，借款费用停止资本化
- 11.3 为建造某大型设备，2×23年1月1日，甲公司从银行借入期限为2年的专门借款2 000万元，年利率为4%（等于实际利率）。2×23年4月1日，甲公司开始建造该大型设备。当日，甲公司按合同约定预付工程款500万元。2×23年7月1日和10月1日，甲公司分别支付工程物资款700万元和工程进度款400万元，未动用资金在2×23年取得利息收益2.5万元（其中1月1日至3月31日取得闲置资金收益为0.5万元）。该大型设备2×24年5月31日完工并达到预定可使用状态。不考虑其他因素，甲公司2×23年度为建造该大型设备应予以资本化的借款利息金额是（ ）。
- A.78万元                      B.31万元                      C.58万元                      D.46万元
- 11.4 2×23年2月1日，甲公司向银行借款3 000万元专门用于建设厂房，预计建设期为2年。该项借款年利率为5%，期限为3年，分期付息到期还本。2×23年2月1日，工程开工并支付工程款1 000万元，2×23年8月1日，工程出现质量问题被相关部门责令限期整改，2×23年12月1日，工程整改完成并开工，当日支付工程款500万元。企业将闲置资金用于购买理财产品，月利率为0.2%。不考虑其他因素，2×23年甲公司应资本化的借款利息是（ ）。
- A.87.5万元                      B.60.5万元                      C.137.5万元                      D.110.5万元
- 11.5 2×22年6月1日，甲公司开工建设一条生产线，当日支付工程款1 000万元。2×23年1月1日，甲公司向银行借入专项借款3 000万元用于补充工程建设流动资金，该借款期限3年，年利率6%，每年12月31日支付当年利息。2×23年2月1日支付工程进度款



2 000万元。2×23年4月1日工程发生安全事故，被相关部门责令停改，2×23年5月1日工程整改结束复工，当日支付工程款1 000万元。至年末该工程尚未完工。甲公司将闲置借款资金购买固定收益率国债产品，月利率0.2%。不考虑其他因素，2×23年12月31日在建工程的余额是（ ）。

A.4 180万元 B.4 168万元 C.4 174万元 D.3 832万元

11.6 2×22年7月1日，甲公司向银行借入3 000万元（实际到账3 000万元）。借款期限2年，年利率4%，该贷款专门用于甲公司办公楼的建造，2×22年10月1日，办公楼开始实体建造，甲公司支付工程款600万元。闲置专门借款资金投资固定收益理财产品。2×23年1月1日、2×23年7月1日又分别支付工程款1 500万元、800万元。2×23年10月31日，经甲公司验收后，办公楼达到预定可使用状态。2×23年12月31日，甲公司开始使用该办公楼。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司建造办公楼会计处理的表述中，正确的是（ ）。

A.按借款本金3 000万元、年利率4%计算的利息金额作为应付银行的利息金额  
B.借款费用开始资本化的时间为2×22年7月1日  
C.闲置专门借款资金投资固定收益理财产品产生的收益计入当期损益  
D.借款费用应予资本化的期间为2×22年7月1日至2×23年12月31日止

11.7 2×23年1月1日，甲公司开工建设一条生产线，占用一般借款情况为：（1）向A银行长期借款3 000万元，期限为2×22年1月1日至2×24年12月31日，年利率为5%，按年支付利息；（2）2×21年1月1日发行的一般公司债券10 000万元，期限5年，分期付息，到期还本，年利率为6%（与实际利率相等）。工程采用出包方式建设，2×23年1月1日，甲公司支付备料款2 000万元，2×23年10月1日，甲公司支付工程进度款3 000万元。截至2×23年12月31日工程尚未完工。甲公司没有其他借款，不考虑其他因素，甲公司当年应资本化的利息费用是（ ）。

A.288.5万元 B.151.25万元 C.158.68万元 D.750万元

## 二、多项选择题

11.8 企业发生的下列各项费用中，属于借款费用的有（ ）。

A.外币借款汇兑差额 B.折价或溢价的摊销  
C.银行贷款融资费用 D.发行股票支付券商的手续费

11.9 根据企业会计准则的规定，符合资本化条件的资产在购建或生产的过程中发生非正常中断且中断时间超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。下列各项中，属于资产购建或生产非正常中断的有（ ）。

A.因资金周转困难导致工程停工  
B.因发生安全事故被相关部门责令停工  
C.因劳动纠纷导致工程停工  
D.因工程用料未能及时供应导致工程停工

11.10 下列各项中，属于应停止借款费用资本化条件的有（ ）。

A.购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的

B.购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品

C.继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生

D.符合资本化条件的资产的实体建造已经全部完成

11.11 甲公司为房地产开发企业，主要从事商品房的开发和销售。2×23年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）1月10日，经拍卖取得一宗70年使用权的土地，用于建造自用的实验室；（2）为开发商品房占用了一般借款；（3）将未使用的一般借款用于短期投资。甲公司没有专门借款，按开发商品房发生的累计支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率计算确定资本化利息金额。不考虑其他因素，下列各项中关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A.将一般借款的资本化利息金额计入所开发商品房的成本

B.将一般借款用于短期投资获得的收益冲减所开发商品房的成本

C.将建造自用实验室的土地2×23年度的摊销额计入所开发商品房的成本

D.将建造自用实验室的土地确认为无形资产并按70年摊销

11.12 甲公司为境内上市公司，2×23年3月10日为筹集生产线建设资金，通过定向增发本公司股票募集资金30 000万元。生产线建设工程于2×23年4月1日开工，至2×23年10月31日，募集资金已全部投入。为补充资金缺口，11月1日，甲公司以一般借款（甲公司仅有一笔年利率为6%的一般借款）补充生产线建设资金3 000万元。建造过程中，甲公司领用本公司原材料一批，成本为1 000万元。至2×23年12月31日，该生产线建设工程仍在进行当中。不考虑税费及其他因素，下列各项甲公司2×23年所发生的支出中，应当资本化并计入所建造生产线成本的有（ ）。

A.领用本公司原材料1 000万元

B.2×23年11月1日至年底占用一般借款所发生的利息

C.使用募集资金支出30 000万元

D.使用一般借款资金支出3 000万元

11.13 下列各项中，关于外币借款的表述正确的有（ ）。

A.在资本化期间内外币专门借款的本金的汇兑差额应予以资本化

B.在资本化期间内外币专门借款的利息的汇兑差额应予以资本化

C.除外币专门借款以外的其他外币借款的本金的汇兑差额应予以资本化

D.除外币专门借款以外的其他外币借款的利息的汇兑差额应予以费用化

### 三、计算分析题

11.14 甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）拟自建一条生产线，与该生产线建造相关的情况如下：

（1）2×23年1月1日，甲公司发行公司债券，专门筹集生产线建设资金。该公司债券为3年期分期付息、到期还本债券，面值为3 000万元，票面年利率为5%，发行价格为3 069.75万元，另在发行过程中支付中介机构佣金150万元，类似贷款的市场年利率为6%。

（2）甲公司除上述所发行公司债券外，还存在两笔流动资金借款：第一笔于2×22年10月1日借入，本金为2 000万元，年利率为6%，期限3年；第二笔于2×22年12月1日借入，本

金为3 000万元，年利率为7%，期限3年。

(3) 生产线建设工程于2×23年1月1日开工，采用外包方式进行，预计工期1年。有关建造支出情况如下：

2×23年1月1日，支付建造商1 000万元；

2×23年5月1日，支付建造商1 600万元；

2×23年8月1日，支付建造商1 400万元。

(4) 2×23年9月1日，生产线建设工程出现人员伤亡事故，被当地安全监督部门责令停工整改，至2×23年12月底整改完毕。工程于2×24年1月1日恢复建造，当日向建造商支付工程款1 200万元。建设工程于2×24年3月31日完成，并经有关部门验收，试生产出合格产品。为帮助职工正确操作使用新建生产线，甲公司自2×24年3月31日起对一线员工进行培训，至4月30日结束，共发生培训费用120万元。该生产线自2×24年5月1日起实际投入使用。

(5) 甲公司将闲置专门借款资金投资固定收益理财产品，月收益率为0.5%。

其他资料：本题中不考虑所得税等相关税费以及其他因素。

$(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ ， $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$

要求：

(1) 确定甲公司生产线建设工程借款费用的资本化期间，并说明理由。

(2) 计算甲公司应付债券的初始入账金额，并对发行债券进行会计处理。

(3) 分别计算甲公司2×23年专门借款、一般借款利息应予资本化的金额，并对生产线建设工程进行会计处理。

(4) 分别计算甲公司2×24年专门借款、一般借款利息应予资本化的金额，对生产线建设工程进行会计处理，并编制结转固定资产的会计分录（答案中的金额单位用万元表示）。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 11.1 C    11.2 B    11.3 C    11.4 B    11.5 B
- 11.6 A    11.7 C

### 二、多项选择题

- 11.8 ABC    11.9 ABCD    11.10 BCD    11.11 AD    11.12 ABCD
- 11.13 ABD

### 一、单项选择题

- 11.1 **「斯尔解析」** C 本题考查的是借款费用的范围。因外币借款而发生的汇兑差额属于借款费用，选项A错误；发行公司债券产生的折价或溢价的摊销额属于借款费用，选项B错误；企业向银行借款支付的利息费用属于借款费用，选项C正确；企业发行股票支付券商的发行费用属于权益性融资费用，不属于借款费用，选项D错误。
- 11.2 **「斯尔解析」** B 本题考查的是借款费用开始和停止资本化的条件。资产支出已经发生、借款费用已经发生和为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始，以上三个条件同时满足，借款费用开始资本化。本题中，达到以上三个条件的时点为2×22年6月1日，即2×22年6月1日，借款费用开始资本化，选项B正确，选项A错误；购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或可销售状态时，借款费用停止资本化，即2×24年4月30日，选项CD错误。
- 11.3 **「斯尔解析」** C 本题考查的是专门借款利息资本化金额的计算。2×23年1月1日为借款日，2×23年4月1日为开工日和资产支出日，同时满足借款费用开始资本化条件的日期为2×23年4月1日（甲公司借入专门借款，无须考虑资产支出情况），所以，2×23年为建造该大型设备应予以资本化的借款费用=2 000×4%×9/12-（2.5-0.5）=58（万元），选项C正确；选项A错误，误从2×23年1月1日开始计算借款利息费用资本化金额；选项B错误，误以投入的工程款以及时间为权重“（500×4%×9/12+700×4%×6/12+400×4%×3/12）”计算借款利息资本化金额；选项D错误，误以实际支付的工程款“（500+700+400）”为基础计算借款利息资本化金额。
- 提示：专门借款未动用资金产生的闲置资金收益在资本化期间冲减在建工程成本，在非资本化期间产生的闲置资金收益冲减财务费用。本题中全年取得闲置资金收益2.5万元，其中非资本化期间的为0.5万元。
- 11.4 **「斯尔解析」** B 本题考查的是专门借款利息资本化金额的计算。2×23年2月1日为借款日、开工日和资产支出日，开始资本化时点为2×23年2月1日。工程因非正常中断且时间连续超过3个月的，需要暂停资本化（2×23年8月1日至2×23年11月30日），2×23年借款利息费用应资本化7个月（2×23年2月1日至2×23年7月31日、2×23年12月1日至2×23年12月31日），2×23年2月1日至2×23年7

月31日闲置资金收益 =  $(3\,000 - 1\,000) \times 0.2\% \times 6 = 24$  (万元),  $2 \times 23$ 年12月1日至 $2 \times 23$ 年12月31日闲置资金收益 =  $(3\,000 - 1\,000 - 500) \times 0.2\% \times 1 = 3$  (万元),  $2 \times 23$ 年借款费用应资本化的金额 =  $3\,000 \times 5\% \times 7/12 - (24 + 3) = 60.5$  (万元), 选项B正确; 选项A错误, 未扣除闲置资金收益; 选项C错误, 误按11个月计算专门借款利息费用资本化金额, 且未扣除闲置资金收益; 选项D错误, 误按11个月计算专门借款利息费用资本化金额。

**11.5 「斯尔解析」 B** 本题考查的是专门借款资本化金额的计算。甲公司支付工程款合计 =  $1\,000 + 2\,000 + 1\,000 = 4\,000$  (万元), 专门借款于 $2 \times 23$ 年1月1日开始资本化 ( $2 \times 22$ 年6月1日工程开工、资产支出已经发生、 $2 \times 23$ 年1月1日借款日发生), 闲置资金收益 =  $3\,000 \times 0.2\% \times 1 + (3\,000 - 2\,000) \times 0.2\% \times 3 = 12$  (万元), 资本化期间为 $2 \times 23$ 年1月1日至 $2 \times 23$ 年12月31日, 其中 $2 \times 23$ 年4月1日至 $2 \times 23$ 年5月1日因非正常原因导致工程中断, 但时间没有连续超过3个月, 无须暂停资本化。 $2 \times 23$ 年应资本化的专门借款利息 =  $3\,000 \times 6\% - 12 = 168$  (万元),  $2 \times 23$ 年12月31日在建工程余额 =  $4\,000 + 168 = 4\,168$  (万元), 选项B正确; 选项A错误, 未扣除闲置资金收益; 选项C错误, 未扣除 $2 \times 23$ 年1月闲置资金收益; 选项D错误, 误将专门借款利息资本化金额从在建工程中扣除。

**11.6 「斯尔解析」 A** 本题考查的是借款费用相关的会计处理。在计算应付利息时, 应当按合同约定本金和利率计算确定, 选项A正确;  $2 \times 22$ 年10月1日, 同时满足资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始, 资本化的时点为 $2 \times 22$ 年10月1日, 选项B错误; 闲置专门借款资金投资固定收益理财产品产生的收益冲减建造办公楼的成本, 选项C错误; 购建或生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时应停止资本化,  $2 \times 23$ 年10月31日办公楼达到预定可使用状态, 应停止资本化, 所以, 资本化期间为 $2 \times 22$ 年10月1日至 $2 \times 23$ 年10月31日, 选项D错误。

**11.7 「斯尔解析」 C** 本题考查的是一般借款利息资本化的计算。计算一般借款利息资本化金额的规律是“占用多少, 多少资本化, 占用多长时间, 多长时间资本化”, 甲公司一般借款年资本化率 = 利息/本金 =  $(3\,000 \times 5\% + 10\,000 \times 6\%) / (3\,000 + 10\,000) = 5.77\%$ , 一般借款累计资产支出加权平均数 =  $2\,000 \times 12/12 + 3\,000 \times 3/12 = 2\,750$  (万元),  $2 \times 23$ 年应资本化的利息费用 =  $2\,750 \times 5.77\% = 158.68$  (万元), 选项C正确; 选项A错误, 未按一般借款累计资产支出加权平均数计算应资本化的利息费用; 选项B错误, 误将一般借款年资本化率按算数平均数计算, 即  $(5\% + 6\%) / 2 = 5.5\%$ ; 选项D错误, 误按全部利息费用计算资本化的利息费用。

## 二、多项选择题

**11.8 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是借款费用的范围, 本题为否定式提问。借款费用是企业因借入资金所付出的代价, 包括借款利息费用 (借款折价、溢价的摊销及相关辅助费用) 以及因外币借款而发生的汇兑差额等, 选项ABC均属于借款费用, 应选。发行股票的手续费属于权益性融资费用, 发生时冲减资本公积——股本溢价, 不属于借款费用, 选项D不选。

**11.9 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是借款费用非正常中断的判断。非正常中断, 通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。例如, 企业因与施工方发生了质量纠纷; 工程生产用料没有及时供应, 选项D正确; 资金周转发生困难, 选项A正确; 施工、生产发生了安全事故, 选项B正确; 发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等, 选项C正确。

**11.10 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是借款费用停止资本化的条件。购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态的判断标准为:

(1) 符合资本化条件的资产的实体建造 (包括安装) 或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完



成，选项D正确。

(2) 所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售，选项B正确。

(3) 继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生，选项C正确。

(4) 购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

(5) 购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化，选项A错误。

**11.11 「斯尔解析」 AD** 本题综合考查无形资产和借款费用的会计处理。建造符合资本化条件的资产占用一般借款的，应按占有的时间和金额计算利息资本化金额计入资产建造成本，选项A正确；一般借款用于短期投资获得的收益应冲减一般借款利息费用化金额，选项B错误；将建造自用实验室的土地2×23年度的摊销额计入所建资产（自用的实验室）成本，选项C错误；企业外购土地使用权自用应作为无形资产核算，按法律规定（70年）进行摊销，选项D正确。

**11.12 「斯尔解析」 ABCD** 本题综合考查自营建造固定资产和借款费用的会计处理。领用本公司原材料用于在建工程，应按原材料账面价值计入在建工程成本，选项A正确；2×23年11月1日至年末属于资本化期间，占用一般借款产生的利息计入在建工程成本，选项B正确；使用募集资金支出30 000万元，属于筹建资产发生的支出，计入在建工程成本，选项C正确；符合资本化条件资产建造占用一般借款的，应按占用金额计入在建工程成本，选项D正确。

**11.13 「斯尔解析」 ABD** 本题考查的是外币借款的会计处理。在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本，选项AB正确；除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用，选项C错误，选项D正确。

### 三、计算分析题

**11.14 「斯尔解析」**

(1) 资本化期间为：2×23年1月1日至2×23年8月31日；2×24年1月1日至2×24年3月31日。

理由：2×23年1月1日资产支出发生、借款费用发生、有关建造活动开始，符合借款费用开始资本化的条件。

2×23年9月1日至2×23年12月31日期间因事故停工且连续超过3个月，应暂停资本化。

2×24年3月31日试生产出合格产品，已达到预定可使用状态，应停止借款费用资本化。

(2) 应付债券的初始入账金额=3 000×5%×(P/A, 6%, 3)+3 000×(P/F, 6%, 3)=150×2.6730+3 000×0.8396=2 919.75（万元）。

提示：也可利用其他方法计算应付债券的初始入账金额=3 069.75-150=2 919.75（万元）。

会计分录为：

借：银行存款	2 919.75	
应付债券——利息调整	80.25	
贷：应付债券——面值		3 000

(3) 应付债券2×23年利息=2 919.75×6%=175.19(万元)。

2×23年用于短期投资取得的收益=(2 919.75-1 000)×0.5%×4+(2 919.75-1 000-1 600)×0.5%×3=43.19(万元)

提示：此题目一定要画图，不然用眼睛看绝对是看不出来的。

专门借款利息资本化金额=2 919.75×6%×8/12-43.19=73.60(万元)

提示：专门借款2×23年资本化期间为8个月，所以要考虑时间权重“8/12”；“(2 919.75-1 000)×0.5%×4”表示2×23年1月1日至2×23年4月30日(4个月)闲置资金收益；“(2 919.75-1 000-1 600)×0.5%×3”表示2×23年5月1日至2×23年7月31日(3个月)闲置资金收益。

一般借款平均资本化率=(2 000×6%+3 000×7%)/(2 000×12/12+3 000×12/12)=6.6%

提示：资本化率=利息/本金

至2×23年8月1日，发生建造支出=1 000+1 600+1 400=4 000(万元)，1月1日和5月1日发生的支出占用的均为专门借款，8月1日支出占用一般借款的金额=4 000-2 919.75=1 080.25(万元)。

一般借款利息资本化金额=1 080.25×6.6%×1/12=5.94(万元)

提示：工程在2×23年9月1日暂停资本化，所以一般借款资本化期间为1个月。

会计分录为：

借：在建工程	4 000	
贷：银行存款		4 000

2×23年一般借款利息费用总额=2 000×6%+3 000×7%=330(万元)

会计分录为：

借：在建工程	(73.60+5.94) 79.54
财务费用	(58.4+324.06) 382.46
应收利息	43.19
贷：应付利息	(3 000×5%+330) 480
应付债券——利息调整	(175.19-150) 25.19

(4) 2×24年专门借款利息资本化金额=(2 919.75+25.19)×6%×3/12=44.17(万元)。

2×24年一般借款平均资本化率=(2 000×6%+3 000×7%)/(2 000×12/12+3 000×12/12)=6.6%

2×24年一般借款累计支出加权平均数=(1 000+1 600+1 400+1 200-2 919.75)×3/12=570.06(万元)

2×24年一般借款利息支出资本化金额=570.06×6.6%=37.62(万元)

2×24年借款费用资本化金额=44.17+37.62=81.79(万元)

会计分录为：

借：在建工程	1 200	
贷：银行存款		1 200
借：在建工程	44.17	
贷：应付利息	(3 000×5%×3/12) 37.50	
应付债券——利息调整		6.67

借：在建工程	37.62	
财务费用	[(2 000×6%+3 000×7%)×3/12-37.62] 44.88	
贷：应付利息	[(2 000×6%+3 000×7%)×3/12] 82.5	

提示：上述会计分录中均为3个月的利息。

借：固定资产	5 361.33	
贷：在建工程		5 361.33



## 错题整理页



## 第十二章 或有事项



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 12.1 或有事项，是过去的交易或者事项形成的，其结果须有某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。下列各事项中，应作为或有事项进行确认和计量的是（ ）。
- A. 未来可能发生的经营亏损                      B. 计提固定资产折旧
- C. 为售出商品提供的产品质量保证              D. 未来可能发生的交通事故预计需进行的赔偿
- 12.2 下列各项关于或有事项会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A. 基于谨慎性原则将具有不确定性的潜在义务确认为负债
- B. 企业因或有事项确认的预计负债应在资产负债表中单独列报
- C. 在确定最佳估计数计量预计负债时考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项
- D. 因或有事项预期可获得补偿在基本确定能够收到时确认为资产
- 12.3 下列各项关于或有事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A. 企业无须对已确认为负债的或有事项账面价值进行复核
- B. 或有负债符合负债确认条件时，企业应当按照最可能发生结果确定该现时义务的最佳估计数
- C. 或有事项符合确认条件，确认为资产或者负债的，应当按照净额列入资产负债表
- D. 若预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度，应当对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数
- 12.4 企业在确定预计负债计量的最佳估计数时，下列因素中，无须进行考虑的是（ ）。
- A. 风险和不确定性                                  B. 货币时间价值
- C. 未来事项    D. 预计可获得的补偿
- 12.5 下列各项关于或有事项会计处理具体应用的表述中，正确的是（ ）。
- A. 与未决诉讼相关的支出应于实际支付赔偿款时确认
- B. 待执行合同属于或有事项
- C. 与产品质量保证相关的负债，在符合确认条件时，于销售成立时确认
- D. 企业承担重组义务时，即应确认相关预计负债
- 12.6 甲公司因违约被乙公司起诉，截至2×23年12月31日甲公司尚未接到法院的判决。甲公司咨询法律顾问后，预计可能需要赔偿，赔偿金额在200万元到280万元之间，并且这个区间每个金额发生的可能性都大致相同。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司针对上述事项的会计处理，正确的是（ ）。
- A. 确认预计负债200万元                          B. 确认预计负债240万元
- C. 确认预计负债280万元                          D. 在财务报表附注中披露
- 12.7 甲公司因未决诉讼而确认预计负债500万元，根据合同约定，甲公司基本确定可以从第三方获得赔偿550万元。不考虑其他因素，下列说法中正确的是（ ）。
- A. 在财务报表中确认其他应收款50万元

- B.在财务报表中确认或有资产500万元
- C.在财务报表中确认其他应收款500万元
- D.在财务报表中确认或有资产50万元

12.8 2×22年9月1日,甲公司向A银行贷款5 000万元,期限1年。至2×23年8月31日甲公司因与A银行存在分歧,未按期还款。A银行将甲公司诉至法院,至2×23年12月31日法院尚未判决。甲公司咨询企业法律顾问后认为败诉的可能性为80%,如果败诉除需要支付贷款本金和利息5 600万元外,还需要支付违约金520万元,另发生诉讼费用50万元。不考虑其他因素,2×23年12月31日,甲公司因上述事项应确认的营业外支出是( )。

- A.570万元
- B.6 170万元
- C.520万元
- D.5 520万元

12.9 2×22年11月22日,甲公司因专利权问题被乙公司诉至法院,乙公司要求甲公司赔偿经济损失1 000万元。至2×22年12月31日,法院尚未判决,甲公司咨询公司法律顾问后判断,败诉的可能性为30%,如果败诉需要赔偿经济损失800万元的概率为80%,赔偿1 000万元的概率为20%。2×23年6月1日,法院作出一审判决,判决甲公司败诉,需要赔偿乙公司经济损失500万元,甲公司已提起上诉,至2×23年6月30日,二审尚未判决。不考虑其他相关因素,下列甲公司会计处理符合企业会计准则规定的是( )。

- A.2×22年12月31日,应确认预计负债800万元
- B.2×23年6月1日,法院判决时甲公司无须确认预计负债,但需要在报表附注中披露
- C.2×23年6月1日,法院判决时甲公司应确认预计负债500万元
- D.2×23年6月30日,甲公司需要在报表附注中披露或有负债500万元

12.10 2×23年7月,甲公司因生产产品使用的非专利技术涉嫌侵权,被乙公司起诉。2×23年12月31日,案件仍在审理过程中。律师认为甲公司很可能败诉,预计赔偿金额在200万元至300万元之间,而且该区间内每个金额发生的可能性相同。如果败诉,甲公司需要支付诉讼费20万元,甲公司认为,其对非专利技术及其生产的产品已经购买保险,如果败诉,保险公司按照保险合同的约定很可能对其进行赔偿,预计赔偿金额为150万元。不考虑其他因素,甲公司在其2×23年度财务报表中对上述诉讼事项应当确认的负债金额是( )。

- A.200万元
- B.250万元
- C.120万元
- D.270万元

12.11 甲公司涉及一项环境污染诉讼,2×23年12月31日法院尚未判决。甲公司咨询法律顾问后认为胜诉的可能性为30%,败诉的可能性为70%,如果败诉需要赔偿300万元。不考虑其他因素,甲公司因该事项确认的预计负债是( )。

- A.300万元
- B.210万元
- C.90万元
- D.120万元

12.12 甲公司销售产品,承诺售出1年内免费维修,2×23年第三季度甲公司销售收入为5 000万元。甲公司预计发生较大质量问题的维修费用为收入的5%,发生较小质量问题的维修费用为收入的3%。甲公司根据以往经验预测,本季度销售产品中60%不会发生质量问题,25%可能发生较小质量问题,15%可能发生较大质量问题。不考虑其他因素,2×23年9月30日,甲公司因上述事项应确认的预计负债是( )。

- A.150万元
- B.75万元
- C.400万元
- D.250万元

12.13 下列各项关于亏损合同会计处理的表述中,错误的是( )。

- A.企业履行合同的成本包括直接人工、直接材料以及用于履行合同的固定资产折旧费用



- B.因待执行合同变为亏损合同确认的预计负债，应当反映退出该合同的最低净成本
- C.如果亏损合同相关义务不需支付任何补偿即可撤销，企业不应确认预计负债
- D.待执行合同变为亏损合同时，企业应当确认预计负债

## 二、多项选择题

- 12.14 或有事项是一种不确定事项，其结果具有不确定性。下列各项中，属于或有事项直接形成的结果有（ ）。
- A.或有负债
  - B.或有资产
  - C.预计负债
  - D.因预期获得补偿而确认的资产
- 12.15 下列各项关于企业对产品质量保证确认预计负债的说法中，正确的有（ ）。
- A.如果发现产品质量保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整
  - B.如果针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时应将预计负债余额冲销，同时计入营业外收入
  - C.对于已确认预计负债的产品，如果企业不再生产，相应的在质保期结束后将预计负债余额冲销，同时冲减管理费用
  - D.企业对售出商品发生的保修义务确认预计负债，体现了会计信息质量的谨慎性要求
- 12.16 2×23年6月30日，经董事会批准甲公司关闭部分业务，发生相关费用如下：（1）将关闭部分业务的设备转移至继续使用地点支付费用1 500万元；（2）遣散部分职工支付补偿款600万元；（3）对剩余职工进行再培训发生费用250万元；（4）为提升公司形象而推出新广告发生费用250万元。下列各项中，不应作为甲公司与重组相关的直接支出确认负债的有（ ）。
- A.遣散部分职工支付补偿
  - B.为设备转移至继续使用地点支付的费用
  - C.为提升公司形象而推出新广告发生的费用
  - D.对剩余职工进行再培训发生的费用
- 12.17 下列各项关于或有事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.因或有事项符合条件而确认的资产和负债应在资产负债表中以净额列报
  - B.或有事项直接形成的结果包括或有负债、或有资产和预计负债
  - C.企业履行亏损合同的成本包括履行该合同的增量成本和履行合同直接相关的其他成本的分摊金额
  - D.企业履行重组义务中发生的职工岗前培训支出属于重组义务的直接支出
- 12.18 甲公司2×23年发生的有关交易或事项如下：（1）2×23年1月1日，甲公司为乙公司的一笔银行贷款提供全额担保，并从乙公司取得一批质押物。由于乙公司未按期还款，银行向法院提起诉讼。2×23年12月31日，法院判决甲公司承担全额担保责任1 500万元，甲公司同意判决不再上诉；当日，质押物的公允价值为1 800万元。（2）计提2×23年度产品质量保证金10万元。（3）2×23年12月，甲公司董事会决定关闭一个分公司，但尚未对外公布也未采取任何实质性措施，甲公司预计关闭该分公司将发生相关支出800万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年度对上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.就担保事项，确认负债1 500万元

- B.就关闭分公司事项，确认负债800万元
- C.就担保事项，确认资产1 800万元
- D.就产品质量保证金，确认销售费用10万元

12.19 2×22年10月，法院批准了甲公司的重整计划。截至2×23年4月10日，甲公司已经清偿了所有应以现金清偿的债务，应清偿给债权人的3 500万股股票已经过户到相应的债权人人名下，预留尚未登记债权人的股票也过户到管理人指定的账户。甲公司认为，有关重整事项已经基本执行完毕，很可能得到法院对该重整协议履行完毕的裁决。预计重整收益1 500万元，甲公司于2×23年4月20日经董事会批准对外报出2×22年财务报告。不考虑其他因素，下列关于甲公司有关重整的会计处理中，正确的有（ ）。

- A.按持续经营假设编制重整期间的财务报表
- B.在2×22年财务报表附注中披露重整事项的有关情况
- C.在2×22年财务报表中确认1 500万元的重整收益
- D.在重整协议相关重大不确定性消除时确认1 500万元的重整收益

### 三、计算分析题

12.20 甲公司为上市公司，2×23年发生的与或有事项有关的经济业务如下：

(1) 9月30日，甲公司为其子公司提供担保的贷款到期，其子公司无力还款。10月10日贷款银行已起诉甲公司和其子公司，甲公司咨询法律顾问后认为需要承担连带还款责任，预计损失金额在2 000万元至3 000万元之间（包括诉讼费用100万元），且发生可能性相同。

(2) 7月1日，有一笔银行贷款已经到期，本金5 000万元，利息1 200万元。甲公司具有还款能力，但与贷款银行存在其他经济纠纷，而未按期还款。7月15日贷款银行向法院提起诉讼，截至12月31日法院尚未判决。甲公司咨询法律顾问后认为败诉的可能性为80%，预计将要支付罚息和诉讼费用，但具体金额无法确定。

(3) 12月31日，甲公司对当月新生产销售的B产品做出承诺，售出B产品后1年内发生非人为原因的质量问题，甲公司将免费负责维修。当月B产品的销售收入3 200万元。甲公司预计发生较大质量问题的维修费用为收入的10%，较小质量问题的维修费用为收入的2%。甲公司根据技术部门提供的报告分析预测，本月销售B产品中，80%不会发生任何质量问题，15%可能发生较小质量问题，5%可能发生较大质量问题。

甲公司年初“预计负债——产品质量保证”科目余额为25万元，本年实际发生的维修费支出金额为12万元，其中60%为人工费，40%为材料费。

(4) 12月12日，甲公司决定关闭在境外的一处营业部，甲公司董事会已做出正式的书面决议，并将其对外公布。甲公司预计将会发生员工遣散费用1 200万元，房屋租赁撤销费用500万元，剩余职工的再培训费用100万元，特定固定资产的减值损失800万元，对新营销网络的投资5 000万元。

假设期初预计负债除产品质量保证外其他明细科目均无余额，不考虑相关税费等其他因素。

要求：

- (1) 根据上述资料，逐项分析是否满足预计负债确认条件，并说明理由。
- (2) 根据上述资料，编制与预计负债相关的会计分录。
- (3) 根据上述资料，计算甲公司2×23年12月31日预计负债的期末余额（答案中的金额单位用万元表示）。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

12.1	C	12.2	A	12.3	D	12.4	D	12.5	C
12.6	D	12.7	C	12.8	C	12.9	C	12.10	D
12.11	A	12.12	B	12.13	D				

### 二、多项选择题

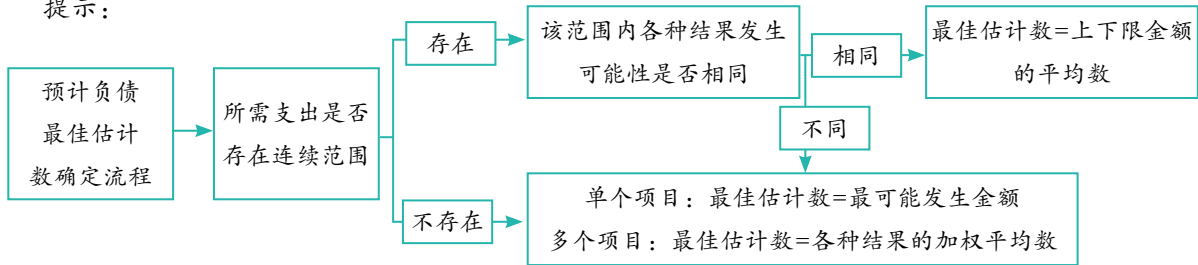
12.14	ABC	12.15	AD	12.16	BCD	12.17	BC	12.18	AD
12.19	ABD								

### 一、单项选择题

- 12.1 **「斯尔解析」** C 本题考查的是或有事项的内容。或有事项具有以下特征：（1）因过去的交易或事项形成的，未来可能发生的经营亏损、未来可能发生的交通事故预计需进行的赔偿，不属于或有事项，选项AD错误；（2）或有事项的结果具有不确定性；（3）或有事项的结果须由未来事项决定。企业为售出商品提供的产品质量保证，同时满足上述特征，属于或有事项，选项C正确；固定资产折旧时已经发生的损耗、固定资产的原值是确定的，其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的，该项结果是确定的，因此，对固定资产计提折旧不属于或有事项，选项B错误。
- 提示：企业常见的或有事项包括：未决诉讼或未决仲裁、产品质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、承诺、环境污染整治等。
- 12.2 **「斯尔解析」** A 本题考查的是或有事项的会计处理，为否定式提问。负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务，存在不确定性的潜在义务不满足负债定义，不能确认为负债，选项A表述错误，应选；与预计负债相关的未来支出的时间或金额具有一定的不确定性，为了向报表使用者提供决策更为有用的信息，预计负债应单独列报，选项B表述正确，不选；在确定最佳估计数计量预计负债时考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项，选项C表述正确，不选；因或有事项预期可获得补偿在基本确定能够收到时确认为资产，选项D表述正确，不选。
- 12.3 **「斯尔解析」** D 本题是对或有事项的综合考查。因或有事项按照最佳估计数确认的预计负债属于会计估计，企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当进行调整，选项A错误；或有负债符合负债确认条件时，企业在确认相关现时义务所需支出的最佳估计数时，需要分情况进行处理（具体处理见“提示”），选项B错误；根据资产和负债不能随意抵销的原则，预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当确认为一项资产，而不能作为预计负债金额的扣减，即不得以净额列报，选项C错误；若预计负债的确认时点距

离实际清偿有较长的时间跨度，应当对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数，选项D正确。

提示：



12.4 「斯尔解析」 D 本题考查预计负债的计量需要考虑的因素，为否定式提问。企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险和不确定性（选项A）、货币时间价值（选项B）和未来事项（选项C）等因素，选项ABC不选，选项D应选。

12.5 「斯尔解析」 C 本题考查的是或有事项会计处理的具体应用。未决诉讼的相关支出应在企业很可能承担赔偿义务且其金额能够可靠计量时确认，选项A错误；待执行合同不属于或有事项，但是待执行合同变为亏损合同的，应当作为或有事项，选项B错误；与产品质量保证相关的负债，在符合确认条件时，于销售成立时确认，选项C正确；企业承担重组义务，且相关义务同时满足预计负债的三个确认条件，企业才能将重组义务确认为预计负债，选项D错误。

12.6 「斯尔解析」 D 本题考查的是预计负债的确认条件和会计处理。预计负债确认需同时满足以下条件：该义务是企业承担的现时义务（本题符合），履行该义务“很可能”导致经济利益流出企业（本题不符合），该义务的金额能够可靠地计量（本题符合）。甲公司法律顾问预计可能需要赔偿，没有达到“很可能”，因此不能确认预计负债，应在财务报表附注中披露，选项ABC错误，选项D正确。

12.7 「斯尔解析」 C 本题考查的是预计负债获得第三方补偿的会计处理。因或有事项满足预计负债确认条件确认预计负债的，基本确定能够从第三方获得补偿的，应在满足条件时确认为其他应收款，但确认的金额不得超过已确认预计负债的金额。本题中，基本确定能够从第三方取得赔偿550万元，但确认的预计负债金额为500万元，所以应确认其他应收款500万元，选项C正确，选项A错误；或有资产不符合资产定义，不能在财务报表中确认，选项BD错误。

甲公司应编制的会计分录为：

①确认因未决诉讼产生的预计负债和其他应收款：

借：营业外支出等	500	
贷：预计负债		500
借：其他应收款	500	
贷：营业外收入		500

②待判决生效获得550万元赔偿时：

借：银行存款	550	
贷：其他应收款		500
营业外收入		50

12.8 「斯尔解析」 C 本题考查的是未决诉讼确认预计负债的会计处理。甲公司或有事项满足确认预计负债的条件（现时义务，经济利益很可能流出企业，金额能够可靠计量），应确认预计负债570万元，其中，计入营业外支出520万元（赔偿的违约金），计入管理费用50万元，贷款本金和利息不属于预计负债，选项C正确；选项A错误，误将诉讼费确认为营业外支出；选项B错误，误将诉讼费用、贷款本金和利息确认为营业外支出；选项D错误，误将贷款本金确认为营业外支出。



甲公司应编制的会计分录为：

借：营业外支出	520	
管理费用	50	
贷：预计负债		570

12.9 「斯尔解析」 C 本题考查的是预计负债的确认和计量。2×22年12月31日，甲公司经合理估计后判断“败诉的可能性为30%”（低于“很可能”的概率标准），该或有事项不符合预计负债的确认条件，无须确认预计负债，但需要在报表附注中披露该项或有负债，选项A错误；2×23年6月1日法院判决甲公司需要赔偿乙公司500万元，虽然甲公司正在上诉，但满足或有负债确认为预计负债条件，应按法院判决金额确认预计负债500万元，选项B错误，选项C正确；2×23年6月30日，甲公司需要在报表附注中披露预计负债（而非或有负债）的相关信息，选项D错误。

12.10 「斯尔解析」 D 本题考查预计负债的计量。对于未决诉讼，满足三个条件确认预计负债：（1）该义务是企业承担的现时义务（被乙公司起诉）；（2）履行该义务很可能导致经济利益流出企业（律师认为甲公司很可能败诉）；（3）该义务的金额能够可靠地计量（预计赔偿金额在200万元至300万元之间，而且该区间内每个金额发生的可能性相同），甲公司上述条件均满足，所以应当确认为预计负债，确认预计负债的金额=（200+300）/2+20=270（万元），选项D正确。很可能从保险公司收到的补偿，属于或有资产，或有资产需要在企业基本确定能够收到这项潜在资产并且金额能够可靠计量时才能确认为企业的资产，所以无须处理。

选项A错误，误按赔偿最低金额确认预计负债，且未将诉讼费用确认预计负债；选项B错误，未将诉讼费用确认预计负债；选项C错误，误将预计很可能获得赔偿的金额冲减预计负债。

12.11 「斯尔解析」 A 本题考查的是预计负债最佳估计数的计算。预计所需支出不存在一个连续范围或虽有连续范围，但范围内各种结果发生的可能性不相同，涉及单个项目的最佳估计数为最可能发生数。甲公司应确认的预计负债金额为最可能发生的金额300万元，选项A正确。

选项B错误，误按败诉比例70%计算最佳估计数；选项C错误，误按胜诉比例30%计算最佳估计数；选项D错误，误按败诉比例70%计算减去胜诉比例30%计算最佳估计数。

12.12 「斯尔解析」 B 本题考查的是预计负债最佳估计数的计算。本题中，因产品质量保证费支出不存在一个连续范围，且涉及多个项目，最佳估计数应按各种可能发生额及发生概率（即加权平均数）计算。发生较大问题的维修费为250万元（5 000×5%），发生较小问题的维修费为150万元（5 000×3%），则甲公司应确认的预计负债=60%×0+25%×150+15%×250=75（万元），选项B正确。

选项A错误，误按发生较小问题的维修费金额计算最佳估计数；选项C错误，未考虑各种可能发生概率计算最佳估计数；选项D错误，误按发生较大问题的维修费金额计算最佳估计数。

12.13 「斯尔解析」 D 本题考查的是亏损合同的会计处理，为否定式提问。企业履行合同的成本包括直接人工、直接材料以及用于履行合同的固定资产折旧费用的分摊金额，选项A表述正确，不选；因待执行合同变为亏损合同确认的预计负债，应当反映退出该合同的最低净成本，选项B表述正确，不选；如果亏损合同相关义务不需支付任何补偿即可撤销，此时企业通常不存在现时义务，无须确认预计负债，选项C表述正确，不选；待执行合同变为亏损合同时，需要分析合同是否存在标的资产：

（1）若存在标的资产，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如果预计亏损超过该减值损失，将超过部分确认为预计负债；（2）若不存在标的资产，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债，选项D错误（表述过于绝对），应选。

提示：关于企业履行合同所发生的成本在《企业会计准则解释第15号》中进行了明确，并写入教材，属于教材变化内容，需引起同学关注。根据规定，企业履行合同的成本包括两部分：（1）履行合同



的增量成本；（2）履行合同直接相关的其他成本的分摊金额。其中，履行合同的增量成本包括直接人工、直接材料等；与履行合同直接相关的其他成本的分摊金额包括用于履行合同的固定资产的折旧费用分摊金额等。

## 二、多项选择题

- 12.14 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是或有事项的会计处理。或有事项直接形成的结果包括或有负债和或有资产，选项AB正确；如果或有负债满足负债的确认条件确认预计负债，也属于或有事项直接形成的结果，选项C正确；预期获得补偿而确认的资产并不是或有事项直接形成的，而是确认预计负债后，在基本确定能够收到时形成的结果，并非是或有事项直接形成的结果，选项D错误。
- 12.15 「斯尔解析」 AD 本题考查的是产品质量保证确认预计负债的会计处理。如果发现产品质量保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整，选项A正确；如果针对特定批次产品确认预计负债，在保修期结束时应将预计负债余额冲销，同时冲减销售费用，选项B错误；已确认预计负债的产品，如果企业不再生产，在相应的产品质保期结束后将预计负债余额冲销，同时冲减销售费用，选项C错误；企业对售出商品发生的保修义务确认预计负债，体现了会计信息质量的谨慎性要求，选项D正确。
- 12.16 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是重组义务确认负债的范围，为否定式提问。企业应当按照与重组相关的直接支出确认负债，包括自愿遣散费、强制遣散费、以及将不再使用的厂房的租赁撤销费，选项A属于此范围，不选；选项BCD均不属于与重组相关的直接支出，应选。
- 12.17 「斯尔解析」 BC 本题考查的是或有事项的会计处理。根据资产和负债不能随意抵销的原则，因或有事项符合条件而确认的资产和负债应在资产负债表中分别列示，不得抵销，选项A错误；或有事项直接形成的结果包括或有负债、或有资产和预计负债，选项B正确；企业履行亏损合同的成本包括履行该合同的增量成本和与履行合同直接相关的其他成本分摊金额，选项C正确；企业履行重组义务中发生的职工岗前培训支出，与继续进行的活动相关，不属于重组义务的直接支出，选项D错误。
- 12.18 「斯尔解析」 AD 本题考查的是或有事项具体应用的会计处理。事项（1）担保事项，由于在2×23年12月31日已经判决，不属于或有事项，应当确认负债1500万元，选项A正确；企业清偿预计负债所需支出全部或部分支出预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认，且确认补偿金额不应超过所确认负债的账面价值，选项C错误；事项（2）计提产品质量保证金，应当确认预计负债，并计入销售费用，选项D正确；事项（3）关闭分公司，尚未对外公布也未采取任何实质性措施，不满足重组义务的确认条件，无须确认负债，选项B错误。
- 12.19 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是重组义务的会计处理。甲公司重整事项基本执行完毕，且很可能得到法院对该重整协议履行完毕的裁决，可以判断企业能够持续经营，选项A正确；应在2×22年财务报表附注中披露重整事项的有关情况，选项B正确；因重整情况的执行和结果在资产负债表日存在重大不确定性，应在法院裁定破产重整协议履行完毕后确认重整收益，选项C错误，选项D正确。
- 提示：本题中涉及一个法律概念“重整”，重整制度体现了破产法的“拯救”功能。“重整”是指对已经或可能发生破产原因但又有挽救希望的有价值的企业，通过对各方利害关系人的利益协调，借助法律强制进行股权、营业、资产重组与债务清理，以避免破产，获得更生的法律制度，因此对于通过重整计划的企业可以按照持续经营假设编制重整期间财务报表；
- “重组”属于会计概念，通常是企业内部资源的调整和组合，以谋求现有资产效能的最大化。下列事项属于企业的重组事项：
- （1）出售或终止企业的部分业务；

(2) 对企业的组织结构进行较大调整;

(3) 关闭企业的部分营业场所, 或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

### 三、计算分析题

#### 12.20 「斯尔解析」

(1)

资料(1), 满足预计负债确认条件。

理由: 贷款银行已起诉甲公司和其子公司, 该义务是企业承担的现时义务, 甲公司认为需要承担连带还款责任, 履行该义务很可能导致经济利益流出企业, 且金额能够可靠计量, 满足预计负债的确认条件。

资料(2), 不满足预计负债的确认条件。

理由: 贷款银行向法院提起诉讼, 该义务是企业承担的现时义务; 甲公司咨询法律顾问后认为败诉的可能性为80%, 履行该义务很可能导致经济利益流出企业; 预计将要支付罚息和诉讼费用, 但具体金额无法确定, 该义务的金额无法可靠计量, 不满足预计负债的确认条件。

资料(3), 满足预计负债确认条件。

理由: 预计产品质量保证是企业承担的现时义务, 经济利益很可能流出企业, 金额能够可靠计量, 满足预计负债的确认条件。

资料(4), 满足预计负债确认条件。

理由: 企业有详细、正式的重组计划, 同时该重组计划已对外公告, 表明企业承担了重组义务, 同时履行该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠计量, 满足预计负债的确认条件。

(2)

资料(1) 会计分录为:

借: 营业外支出	2 400	
管理费用	100	
贷: 预计负债		2 500

资料(3) 会计分录为:

借: 销售费用	25.6	
贷: 预计负债		25.6
借: 预计负债	12	
贷: 应付职工薪酬	(12 × 60%) 7.2	
原材料	(12 × 40%) 4.8	

提示: 较大质量问题的维修费=3 200 × 10%=320 (万元); 较小质量问题的维修费=3 200 × 2%=64 (万元); 应确认预计负债金额=80% × 0 + 15% × 64 + 5% × 320 = 25.6 (万元)。

资料(4) 会计分录为:

借: 营业外支出	500	
管理费用	1 200	
贷: 预计负债		500
应付职工薪酬		1 200

提示: 重组义务中发生的职工自愿遣散费或强制遣散费, 在确认相关负债时应当执行《职工薪酬》准则, 确认应付职工薪酬, 并一次性计入管理费用。

(3) 预计负债期末余额=期初余额+本年计提金额-本年支出金额=25 + (2 500 + 25.6 + 500) - 12 = 3 038.6 (万元)。



## 错题整理页



## 第十三章 金融工具



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 13.1 下列各项关于金融资产的说法中，正确的是（ ）。
- A.对金融资产的分类一经确定，不得变更
  - B.一个企业只能采用一种业务模式管理其金融资产
  - C.企业应当以客观事实为依据，确定管理金融资产的业务模式，不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定
  - D.如果金融资产实际现金流量的实现方式不同于评估业务模式时的预期，应按差错更正的相关规定，对前期金融资产的分类进行追溯调整
- 13.2 下列各项关于金融资产的合同现金流量特征的说法中，正确的是（ ）。
- A.企业分类为以摊余成本计量的金融资产的合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致
  - B.指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致
  - C.金融资产合同现金流量特征是指相关金融资产应当满足基本借贷安排
  - D.如果金融资产的法律形式不属于贷款，则不符合基本借贷安排
- 13.3 企业持有的下列金融资产中，不能分类为以摊余成本计量的金融资产的是（ ）。
- A.可随意支取的银行定期存款
  - B.现金
  - C.与黄金指数挂钩的结构性存款
  - D.保本固定收益的银行理财产品
- 13.4 不考虑其他因素，根据企业会计准则的规定，下列金融资产应分类为“以摊余成本计量的金融资产”的是（ ）。
- A.甲公司所持有的应收账款，该项应收账款的业务模式为保理业务
  - B.甲公司购入乙公司债券，该债券持有目的为短期获利
  - C.甲公司购入丙公司股票，其影响程度为重大影响且该股票准备长期持有
  - D.甲公司购入丁公司债券，持有该债券的业务模式为收取合同现金流量为目标，该合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付
- 13.5 2×23年3月，甲公司经董事会决议将闲置资金2 000万元用于购买银行理财产品，理财产品协议规定。该产品规模15亿元，为非保本浮动收益理财产品，预期年化收益率为3.2%。资金主要投向为银行间市场及交易所债券，产品期限364天，银行将按月向投资者公布理财计划涉及资产的市场情况，到期资产价值扣除银行按照资产初始规模的1.5‰计算的手续费后全部分配给投资者，在产品设立以后，不存在活跃市场，不允许提前赎回且到期前不得转让。不考虑其他因素，甲公司对持有的该银行理财产品会计处理，正确的是（ ）。
- A.作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，公允价值变动计入当期损益

B.作为以摊余成本计量的金融资产，按照同类资产的平均市场利率作为实际利率确认利息收入

C.作为以摊余成本计量的金融资产，按照预期收益率确认利息收入

D.作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，持有期间公允价值变动计入其他综合收益

13.6 企业将某债务工具投资分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，不考虑其他因素，下列说法正确的是（ ）。

A.期末公允价值上升使得其账面价值随之上升，以后期间计算各期应以最新的账面价值为基础计算利息收入

B.处置时应将原计入其他综合收益的金额转入留存收益

C.资产负债表日该金融工具发生信用减值的，应将减值金额计入当期损益，同时确认其他综合收益

D.如果购入或源生已发生信用减值的，应按账面余额和经信用调整后的实际利率计算确定其利息收入

13.7 甲公司持有以下各类金融资产，不考虑其他因素，应将其分类为以摊余成本计量的金融资产的是（ ）。

A.持有一项具有固定到期日的欧元债券，债券本金和利息的支付与欧盟1倍通胀指数挂钩，该项投资未利用杠杆，且对合同本金进行保护

B.持有一项可转换成固定数量发行人权益工具的债券

C.持有一项债券投资，根据合同约定，该债券为浮动利率，即每月重设为1年期利率

D.持有一项借款合同，根据合同约定，随着使用特定收费公路的车辆数目增多，借款合同的利息将增加

13.8 甲公司为制造企业，下列交易或事项形成的现时义务，属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》准则范围的金融负债的是（ ）。

A.为已销售产品计提产品质量保证损失1 000万元

B.按年度奖金计划计提应付职工年度奖金300万元

C.预收乙公司销货定金80万元

D.按面值10 000万元发行3年期一般公司债券

13.9 下列各项关于企业将一项金融工具分类为负债或权益需要考虑因素的说法中，正确的是（ ）。

A.发行方的未分配利润等可供分配权益的金额

B.合同条款中存在票息递增条款，且该条款构成间接义务

C.合同条款中约定未来实施分配的意向

D.同类工具以前实施分配的情况

13.10 2×23年1月1日，甲公司经批准发行1亿元优先股，根据发行条款规定：（1）该优先股股息率为4%，不累计，但如果连续5年不发放优先股股利则股息率上升300BP，但最高不超过8%；（2）如果发放普通股股利必须发放优先股股利，甲公司以往年度均发放普通股股利；（3）甲公司可以根据相应的议事机制自主决定是否发放普通股股利；（4）5年后投资者可以选择将优先股转为甲公司普通股，转股比为1：1，或



要求甲公司回购。不考虑其他因素，下列各项中，关于优先股的会计核算正确的是（ ）。

- A. 甲公司发行优先股应按公允价值进行初始计量
- B. 甲公司期末按公允价值计量优先股
- C. 甲公司其他权益工具入账金额为10 000万元
- D. 2×23年甲公司应确认财务费用800万元

13.11 2×23年2月1日，甲公司向乙公司发行以自身普通股为标的的看涨期权，根据期权合约，12个月后，乙公司可以按22元/股的价格从甲公司购入100万股甲公司普通股股票。根据上述条款，不考虑其他因素，下列各项结算条款中，甲公司应将其作为权益核算的是（ ）。

- A. 期权以现金净额结算
- B. 期权以普通股净额结算
- C. 期权以普通股总额结算
- D. 期权的50%以现金净额结算，50%以普通股净额结算

13.12 2×23年1月1日，甲公司购入乙公司于2×22年1月1日发行的一般公司债券100万份，每份债券面值为100元，票面年利率为5%。甲公司支付购买价款9 800万元，另支付交易费用100万元，甲公司根据管理金融资产的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将其分类为以摊余成本计量的金融资产。该债券系分期付息到期还本，每年1月10日支付上年度利息。不考虑其他因素，甲公司该债券的入账金额是（ ）。

- A. 9 800万元
- B. 9 400万元
- C. 9 300万元
- D. 10 000万元

13.13 2×22年1月1日，甲公司购入乙公司同日发行的5年期公司债券，该债券面值为3 000万元，票面年利率为5%，每年1月5日支付上年度利息，到期归还本金。甲公司支付购买价款2 950万元，另支付相关税费20万元。甲公司根据管理金融资产的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将其分类为以摊余成本计量的金融资产。同类债券的市场实际年利率为5.23%。不考虑其他因素，2×23年12月31日，该债券的摊余成本是（ ）。

- A. 3 000万元
- B. 2 975.33万元
- C. 2 980.94万元
- D. 2 958.79万元

13.14 2×19年1月1日，甲公司购入乙公司同日发行的5年期公司债券，该债券面值5 000万元，票面年利率为4%，分期付息到期还本。甲公司支付购买价款4 780.8万元。同类债券的市场实际利率为5%。甲公司根据管理该债券业务模式和现金流量特征，将其分类为以摊余成本计量的金融资产。2×22年1月1日，甲公司与乙公司协商，在当年12月31日提前偿还3 000万元本金。不考虑其他因素，甲公司当年应确认的投资收益是（ ）。

- A. 277.08万元
- B. 275.56万元
- C. 245.19万元
- D. 246.71万元

13.15 2×22年1月1日，甲公司购入乙公司同日发行的3年期公司债券，支付购买价款1 000万元，另支付交易费用5万元。该债券面值为1 000万元，票面年利率为6%，实际年利率为5.81%，分期付息到期还本。甲公司根据管理金融资产的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×22年12月31日该债券的公允价值为998万元，2×23年12月31日该债券的

公允价值为1 000万元。不考虑其他因素，2×23年12月31日，该债券的摊余成本是（ ）。

- A.1 000万元      B.998万元      C.1 001.69万元      D.1 003.39万元

13.16 甲公司以前以3 000万元购入乙上市公司（以下简称“乙公司”）3%有表决权股份，另支付10万元交易费用。因乙公司股权比较集中，甲公司对乙公司不具有重大影响，甲公司准备短期持有。当年乙公司宣告发放现金股利300万元。资产负债表日该股权的公允价值为3 050万元。不考虑其他因素，该笔交易对甲公司当年损益的影响金额是（ ）。

- A.340万元      B.40万元      C.49万元      D.59万元

13.17 2×23年1月1日，甲公司购入乙公司5%的股权，甲公司根据管理金融资产的业务模式，将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。甲公司支付购买价款1 000万元（其中包括已宣告但尚未发放的现金股利80万元和交易费用10万元）。2×23年6月30日该股权的公允价值为1 100万元，2×23年12月1日甲公司将该股权出售，取得处置价款1 080万元。不考虑增值税等其他因素，甲公司处置该股权时应确认的投资收益是（ ）。

- A.-20万元      B.170万元      C.-30万元      D.80万元

13.18 企业购入下列资产发生的交易费用，应在发生时计入当期损益的是（ ）。

- A.控股合并方式形成的长期股权投资  
B.其他债权投资  
C.其他权益工具投资  
D.非企业合并方式形成的长期股权投资

13.19 2×22年1月1日，甲公司支付2 200万元购入乙公司1%有表决权股份，将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，甲公司另支付交易费用10万元。2×22年12月31日，该股权的公允价值为2 280万元，2×23年2月1日，乙公司宣告发放现金股利1 000万元。2×23年10月10日，甲公司将该股权出售，取得处置价款2 300万元。不考虑其他因素，甲公司出售该股权时应确认的投资收益是（ ）。

- A.100万元      B.90万元      C.20万元      D.零

13.20 下列与金融资产相关的价值变动中，应当直接计入发生当期损益的是（ ）。

- A.其他债权投资公允价值的增加  
B.购买其他权益工具投资时发生的交易费用  
C.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币非货币性金融资产形成的汇兑差额  
D.其他债权投资发生的减值损失

13.21 金融资产重分类应满足相应条件，即企业管理金融资产的业务模式发生变更，下列各项关于金融资产重分类的会计处理正确的是（ ）。

- A.企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入留存收益  
B.企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量

C.企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的,企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入留存收益

D.企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的,应当以其在重分类日的账面价值作为新的账面余额

13.22 甲公司发生下列经济业务,不考虑其他因素,满足金融资产终止确认的是( )。

A.向某资产管理公司出售一组贷款,双方约定,在出售后甲公司不再承担该组贷款的任何风险,该组贷款发生的所有损失均由资产管理公司承担,资产管理公司不能因该组已出售贷款包括逾期未付在内的任何未来损失向甲公司要求补偿

B.向乙公司销售一批商品形成应收账款,该款项已逾期3个月

C.向丙银行办理商业汇票贴现,根据约定,该商业汇票丙银行具有追索权

D.向丁公司签订固定金额的质押式回购交易条款出售其持有A公司的债券

13.23 2×23年3月20日,甲公司所持账面价值为7 800万元的5年期国债以8 000万元的价格出售给乙公司。按照出售协议的约定,甲公司出售该国债后,与该国债相关的损失或收益均归乙公司承担或享有。该国债出售前,甲公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。不考虑其他因素,下列各项关于甲公司出售国债会计处理的表述中,正确的是( )。

A.将出售国债取得的价款确认为负债

B.出售国债取得的价款与其账面价值的差额计入所有者权益

C.国债持有期间因公允价值变动计入其他综合收益的金额转为留存收益

D.终止确认所持国债的账面价值

13.24 按照企业会计准则的规定,确定企业金融资产信用损失的方法是( )。

A.金融资产的预计未来现金流量与其账面价值之间的差额

B.应收取金融资产的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值

C.金融资产的公允价值减去处置费用后的净额与其账面价值之间的差额的现值

D.金融资产的公允价值与其账面价值之间的差额

13.25 下列各项关于金融资产减值的说法中,正确的是( )。

A.企业应当以预期信用损失为基础,对金融资产进行减值处理并确认损失准备

B.对于企业购买或源生的已发生信用减值的金融资产,应按照该金融资产合同约定利率折现

C.企业能够可靠估计金融资产的预计存续期,并基于该金融资产存续期进行减值的会计处理

D.如果该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加,企业应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备

13.26 下列关于金融工具减值的会计处理表述中,正确的是( )。

A.对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产,企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备

B.金融工具形成的损失准备的增加或转回金额,应当作为减值的损失或利得计入其他综合收益

- C.如果该金融工具的信用风险自初始确认后已显著增加，企业应当按照相当于该金融工具未来12个月内预期信用损失的金额计量其损失准备
- D.对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产，在每个资产负债表日，企业应当将未来12个月内与其信用损失的变动金额作为减值损失或利得计入当期损益

13.27 下列各项中，不考虑其他因素，不得作为合格套期工具的是（ ）。

- A.远期合同  
B.期货合同  
C.签出期权  
D.利率互换合同

13.28 下列各项中根据企业会计准则的规定，不得作为被套期项目的是（ ）。

- A.1年后按固定价格购买存货的合同  
B.预期6个月后购买煤的交易  
C.持有的外汇存款  
D.预期的经营亏损

13.29 下列各项关于套期会计处理的说法中，正确的是（ ）。

- A.尚未确认的确定承诺中的外汇风险只能作为公允价值套期  
B.已确认的资产或负债只能作为现金流量套期  
C.以固定利率换浮动利率的利率互换合约属于现金流量套期  
D.境外经营净投资套期中的被套期风险是记账本位币与母公司记账本位币之间的折算差额

13.30 下列各项中，属于在以后会计期间满足规定条件时可以重分类进损益的其他综合收益是（ ）。

- A.重新计量设定受益计划净损失  
B.指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资公允价值变动  
C.指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债因企业自身信用风险变动引起的公允价值变动  
D.现金流量套期有效部分

## 二、多项选择题

13.31 下列各项属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定的金融资产的有（ ）。

- A.企业持有的购买某公司的认股权证  
B.企业持有的对被投资单位具有重大影响的权益性投资  
C.企业持有的某公司债券  
D.企业持有的以某公司股票为标的的看跌期权

13.32 下列各项关于金融资产分类说法中，符合企业会计准则规定的有（ ）。

- A.权益工具投资一般无法通过合同现金流量测试，所以不能分类为以摊余成本计量的金融资产  
B.债权类投资通过合同现金流量测试后，其业务模式为收取合同现金流量为目标的，应将其分类为以摊余成本计量的金融资产  
C.非交易性权益工具投资无须计提减值准备  
D.债权投资如果提前出售，其账面价值与出售价款的差额计入当期损益



- 13.33 下列各项关于金融资产业务模式评估的说法中，符合企业会计准则规定的有（ ）。
- A. 一个企业只能采用单一业务模式管理其所有金融资产
  - B. 企业管理金融资产的业务模式是指如何管理其金融资产以产生现金流量
  - C. 企业应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础，确定管理金融资产的业务模式
  - D. 企业应当以客观事实为依据，确定管理金融资产的业务模式，不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定
- 13.34 下列各项中，应分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”的有（ ）。
- A. 属于权益工具投资，但企业未将其指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”的金融资产
  - B. 属于债务工具投资，但无法通过“合同现金流量测试”的金融资产
  - C. 属于债务工具投资，可以通过“合同现金流量测试”的金融资产，但企业运用公允价值选择权将其特殊指定
  - D. 对被投资单位具有重大影响的股权投资
- 13.35 下列各项中，不属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定的金融负债的有（ ）。
- A. 合同负债
  - B. 应交税费
  - C. 应付职工薪酬
  - D. 预收账款
- 13.36 下列关于金融负债和权益工具确认的说法中，正确的有（ ）。
- A. 如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债
  - B. 相关金融工具如果没有发放股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响，不会影响金融负债和权益工具的划分
  - C. 企业以自身权益工具结算的金融工具，交付的自身权益工具的数量是固定的，应分类为权益工具
  - D. 某些金融工具虽然没有明确包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但形成间接合同义务的，应将其分类为金融负债
- 13.37 2×23年1月1日，甲公司经批准按面值发行优先股，发行的票面价值总额为5 000万元。优先股发行方案规定，该优先股为无期限、浮动利率、非累积、非参与。设置了自发行之日起5年届满时，投资者有权要求甲公司按票面价值及票面价值和基准利率计算的本息合计金额赎回，优先股的利率确定为：第1个5年按照发行时基准利率确定，每5年调整一次利率。调整的利率为前1次利率的基础上增加200个BP，利率不设上限。优先股股利由董事会批准后按年支付，但如果分配普通股股利，则必须先支付优先股股利。不考虑其他因素，下列关于甲公司发行优先股可以选择的会计处理有（ ）。
- A. 确认为所有者权益
  - B. 指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债



C.确认为以摊余成本计量的金融负债

D.按发行优先股的公允价值确认金融负债，发行价格总额减去金融负债公允价值的差额确认为所有者权益

13.38 下列各项关于金融工具在合并财务报表中的会计处理，说法正确的有（ ）。

A.在合并报表中对金融工具进行分类时，应考虑集团成员和金融工具持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体金融工具的分类

B.子公司在个别报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应分类为金融负债

C.企业对金融资产转入方具有控制权的，在合并报告主体分析评估该金融资产是否满足终止确认条件时应关注所在的报告主体层面

D.在合并报表层面上，母公司如果是投资性主体与其以公允价值计量且其变动计入当期损益的子公司之间的交易可以运用套期会计

13.39 甲公司持有乙公司80%有表决权股份，能够控制乙公司，2×23年1月1日，乙公司发行10亿元优先股，根据发行条款，乙公司将其分类为权益。同时，甲公司与优先股投资人签订看跌期权，此期权属于深度价内期权。不考虑其他因素，下列各项会计处理符合企业会计准则规定的有（ ）。

A.该优先股在乙公司个别报表中作为权益列示，资产负债表日根据公允价值对其进行调整

B.该优先股在乙公司个别报表中以历史成本计量

C.该优先股在甲公司合并报表中作为少数股东权益列示

D.该优先股在甲公司合并报表中作为负债列示

13.40 下列各项关于金融工具的说法中，正确的有（ ）。

A.企业发行以外币计价的配股权、期权或认股权证应分类为金融负债

B.发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债

C.金融工具持有方要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，应将该金融工具分类为权益工具

D.个别报表中分类为权益工具的，在合并报表中应作为少数股东权益列示

13.41 2×22年12月12日，甲公司向乙公司发行以自身普通股为标的的看涨期权，根据该期权合同，如果乙公司行权，有权以每股10元的价格从甲公司购入普通股100万股。不考虑其他因素，下列说法中正确的有（ ）。

A.如果合同规定甲公司可以以现金净额结算，甲公司应将其分类为金融负债

B.如果合同规定甲公司可以以普通股净额结算，甲公司应将其分类为金融负债

C.如果合同规定甲公司可以以普通股总额结算，甲公司应将其分类为权益工具

D.如果合同规定乙公司可以以现金净额结算，乙公司应将其分类为金融资产

- 13.42 2×23年1月31日，A上市公司的股票价格为12元。甲公司与乙公司签订6个月后结算的期权合约。根据规定，乙公司有权在6个月后以每股15元的行权价格从甲公司购买A公司10万股股票。不考虑其他因素，下列对该期权合约会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.甲公司应将其作为衍生金融负债进行核算
  - B.乙公司应将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算
  - C.甲公司如果与乙公司按普通股总额核算该期权，则甲公司应将其分类为权益工具
  - D.乙公司期末按公允价值计量该期权合约
- 13.43 甲公司系乙公司的母公司，2×23年4月1日，甲公司向乙公司的少数股东签出一份在未来8个月后以乙公司普通股为标的的看跌期权，根据期权合约规定，如果8个月后乙公司股票价格下跌至2×23年4月1日股价的50%，乙公司少数股东有权要求甲公司无条件地以2×23年4月1日股价回购乙公司少数股东所持有的乙公司股票。不考虑其他因素，根据上述合约，下列会计处理符合企业会计准则规定的有（ ）。
- A.在甲公司个别报表中应作为衍生金融负债核算
  - B.在乙公司个别报表中应作为权益核算
  - C.在集团合并报表中应将此期权作为权益核算
  - D.在集团合并报表中应将此期权作为金融负债核算
- 13.44 2×23年1月1日，甲公司支付价款1 015.36万元购入乙公司于2×22年1月1日发行的5年期公司债券，该债券的面值为1 000万元，票面年利率为5%，分期付息，当年利息于次年1月5日支付。甲公司管理该债券的业务模式为收取每年利息，到期收回本金，且甲公司评估后，该债券满足基本借贷安排。市场同类别债券的实际利率为6%。2×23年12月31日，该债券的公允价值为920万元。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司核算该债券的会计处理中，正确的有（ ）。
- A.甲公司应将其分类为以摊余成本计量的金融资产
  - B.该债券的入账金额为965.36万元
  - C.2×23年12月31日该债券的账面价值为920万元
  - D.该债券影响甲公司2×23年损益的金额为57.92万元
- 13.45 下列各项关于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的说法中，正确的有（ ）。
- A.如果是债务工具投资，期末采用实际利率法并按摊余成本进行后续计量
  - B.如果是权益工具投资，期末按公允价值计量，公允价值变动计入其他综合收益，待出售时将其转入留存收益
  - C.对于非交易性权益工具投资，一经指定，不得撤销
  - D.企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，应将其作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
- 13.46 下列各项关于企业发生的与金融工具相关交易费用会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.发行股票发生的相关交易费用计入权益
  - B.购入股票并将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产发生的相关交易费用计入当期损益

- C. 购入债券并以摊余成本进行后续计量的，发生的相关交易费用计入当期损益
- D. 发行可转换公司债券发生的相关交易费用分摊计入权益和负债

13.47 下列各项中，属于取得金融资产交易费用的有（ ）。

- A. 取得金融资产时发生的差旅费
- B. 支付代理机构佣金
- C. 支付咨询公司咨询费
- D. 支付证券公司手续费

13.48 下列各项关于金融资产的重分类说法中，正确的有（ ）。

- A. 金融资产重分类应根据企业管理其业务模式，如果业务模式没有变化，则金融资产不得重新分类
- B. 以摊余成本计量的金融资产满足条件可以重新分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
- C. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产满足条件可以重新分类为以摊余成本计量的金融资产
- D. 因市场状况发生重大变化，企业将以摊余成本计量的金融资产部分出售的，剩余部分应重新分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

13.49 下列各项关于金融工具重分类的说法中，正确的有（ ）。

- A. 金融负债不得重分类为权益工具
- B. 金融负债之间不得重分类
- C. 金融资产重分类仅限于债务工具投资
- D. 金融资产中权益工具投资不得重分类

13.50 甲银行与乙银行签订商业贷款转售协议，根据协议约定，甲银行将本金为10 000万元，年利率为5.19%，贷款期限为30年的贷款组合出售给乙银行，售价为12 000万元。此贷款由甲银行担保本金的20%，实际贷款损失超过担保金额部分由乙银行自行承担。转移日，该笔贷款（含担保）的公允价值为12 500万元，其中担保公允价值为500万元。甲银行没有保留该笔贷款的管理及服务权。不考虑其他因素，下列各项说法正确的有（ ）。

- A. 甲银行应终止确认贷款10 000万元
- B. 甲银行应确认继续涉入资产2 000万元
- C. 甲银行应确认继续涉入负债2 500万元
- D. 甲银行应确认处置损益1 500万元

13.51 下列关于金融工具减值的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 金融工具减值准备的计提不以减值的实际发生为前提，而是以未来可能的违约事件造成损失的期望值来计量当前（资产负债表日）应当确认的减值准备
- B. 分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，资产负债表日无须考虑减值因素
- C. 企业对于收入准则所规定的、不含重大融资成分的应收款项和合同资产，应当始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备
- D. 财务担保合同减值损失的计量应就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值

- 13.52 下列各项关于金融工具减值的说法中，正确的有（ ）。
- A.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产无须计提减值准备
  - B.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债无须计提减值准备
  - C.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产无须计提减值准备
  - D.以摊余成本计量的金融资产计提减值准备后，在持有期间不得转回
- 13.53 下列各项资产计提减值后，持有期间内在原计提减值损失范围内可通过损益转回的有（ ）。
- A.存货跌价准备
  - B.坏账准备
  - C.债权投资减值准备
  - D.其他债权投资计提的减值准备
- 13.54 下列各项中，能够作为甲公司套期交易中被套期项目的有（ ）。
- A.甲公司在境外子公司净资产中的权益份额
  - B.甲公司一笔期限为10年，年利率为5.4%，按年付息的长期借款产生的5年应支付的利息
  - C.甲公司签订的一份法律上具有约束力的采购协议，约定6个月后以固定的价格采购固定数量的原油
  - D.甲公司出口销售收到的2 000万美元外币存款
- 13.55 下列各项关于套期会计的处理中，符合企业会计准则规定的有（ ）。
- A.公允价值套期要求被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值
  - B.对公允价值进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当一律计入当期损益
  - C.现金流量套期中，套期工具产生的利得或损失中属于套期有效部分的，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益
  - D.现金流量套期中，套期工具产生的利得或损失中属于套期无效部分的，应当计入当期损益

### 三、计算分析题

13.56 甲公司2×20年度至2×23年度对乙公司股票投资业务的相关资料如下：

（1）2×20年1月1日，甲公司从公开市场以每股22元的价格购入乙公司发行的股票200万股，占乙公司有表决权股份的5%，对乙公司无重大影响，甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，甲公司另支付相关交易费用40万元。

（2）2×20年5月10日，乙公司宣告发放现金股利1 200万元。

（3）2×20年5月15日，甲公司收到现金股利。

（4）2×20年12月31日，该股票的市场价格为每股19.5元。

（5）2×21年，乙公司因违反相关证券法规，受到证券监管部门查处。受此影响乙公司股票的价格发生严重下跌。至2×21年12月31日该股票的市场价格下跌至每股9元。

（6）2×22年，乙公司整改完成，加之市场宏观环境好转股票价格有所回升，至12月31日该股票的市场价格上升至每股15元。

（7）2×23年1月31日，甲公司将该股票全部出售，每股售价为12元，款项已存入银行。

其他资料：甲公司按净利润的10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。不考虑其他因素。



要求:

- (1) 根据上述业务, 编制相关会计分录。
- (2) 计算甲公司2×23年1月31日处置股票应确认投资收益(答案中的金额单位用万元表示)。

**13.57** 甲公司为上市金融企业, 2×22年至2×23年期间有关投资如下:

(1) 2×22年1月1日, 按面值购入100万份乙公司公开发行的分次付息、一次还本债券、款项已用银行存款支付, 该债券每份面值100元, 票面年利率5%(与实际利率相等), 每年年末支付利息, 期限5年, 甲公司根据该债券合同现金流量特征和管理该债券业务模式, 将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

(2) 2×22年6月1日, 自公开市场购入1 000万股丙公司股票, 每股20元, 实际支付价款20 000万元, 占丙公司表决权股份的5%, 甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

(3) 2×22年10月, 受金融危机影响, 丙公司股票价格开始下跌, 2×22年12月31日丙公司股票收盘价为每股16元。2×23年, 丙公司股票价格持续下跌, 2×23年12月31日, 收盘价为每股10元。

(4) 2×22年12月31日, 经评估认定持有的乙公司债券的信用风险自初始确认后未显著增加, 甲公司按照12个月存续期确认预计信用损失准备为20万元, 乙公司债券价格为每份90元。2×23年, 乙公司债券价格持续下跌, 该项金融工具的信用风险显著增加但未发生减值, 根据预期信用损失法确认的预期信用损失准备的余额为50万元。2×23年12月31日, 乙公司债券价格为每份50元, 但乙公司仍能如期支付债券利息。

本题不考相关税费等其他因素。

要求:

- (1) 编制甲公司取得乙公司债券和丙公司股票时的会计分录。
- (2) 计算甲公司2×22年因持有乙公司债券和丙公司股票对当年损益的影响金额, 并编制相关会计分录。
- (3) 计算甲公司2×23年12月31日持有乙公司债券应确认的减值损失金额, 并编制甲公司持有乙公司债券2×23年12月31日的相关会计分录。
- (4) 编制甲公司2×23年持有丙公司股票相关会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。

#### 四、综合题

**13.58** 甲公司作为一家上市公司, 相关年度发生与金融工具有关的交易或事项如下:

(1) 2×22年7月1日, 甲公司购入了乙公司同日按面值发行的债券50万张, 该债券每张面值为100元, 面值总额5 000万元, 款项已以银行存款支付。根据乙公司债券的募集说明书, 该债券的年利率为6%(与实际利率相同), 自发行之日起开始计息, 债券利息每年支付一次, 于每年6月30日支付, 期限为5年, 本金在债券到期时一次性偿还。甲公司管理乙公司债券的目标是保证日常流动性需求的同时, 维持固定的收益率。

2×22年12月31日, 甲公司所持上述乙公司债券的公允价值为5 200万元(不含利息), 2×23年1月1日, 甲公司基于流动性需求将所持乙公司债券全部出售, 取得价款5 202万元。



(2) 2×23年7月1日, 甲公司从二级市场购入了丙公司发行的5年期可转换债券10万张, 以银行存款支付价款1 050万元, 另支付交易费用15万元。根据丙公司可转换债券的募集说明书, 该可转换债券每张面值为100元; 票面年利率为1.5%, 利息每年支付一次, 于可转换债券发行之日起每满1年的当日支付; 可转换债券持有人可于可转换债券发行之日满3年后第一个交易日起至到期日止, 按照20元/股的转股价格将持有的可转换债券转换为丙公司的普通股。

2×23年12月31日, 甲公司所持上述丙公司可转换债券的公允价值为1 090万元。

(3) 2×23年9月1日, 甲公司向特定的合格投资者按面值发行优先股1 000万股, 每股面值100元, 扣除发行费用3 000万元后的发行收入净额已存入银行。根据甲公司发行优先股的募集说明书, 本次发行优先股的票面股息率为5%; 甲公司在有可分配利润的情况下, 可以向优先股股东派发股息; 在派发约定的优先股当期股息前, 甲公司不得向普通股股东分派股利; 除非股息支付日前12个月发生甲公司向普通股股东支付股利等强制付息事件, 甲公司有权取消支付优先股当期股息, 且不构成违约; 优先股股息不累积; 优先股股东按照约定的票面股息率分配股息后, 不再同普通股股东一起参加剩余利润分配; 甲公司有权按照优先股票面金额加上当期已决议支付但尚未支付的优先股股息之和赎回并注销本次发行的优先股; 本次发行的优先股不设置投资者回售条款, 也不设置强制转换为普通股的条款; 甲公司清算时, 优先股股东的清偿顺序劣后于普通债务的债权人, 但在普通股股东之前。甲公司根据相应的议事机制, 能够自主决定普通股股利的支付。

本题不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1), 判断甲公司所持乙公司债券应予确认的金融资产类别, 从业务模式和合同现金流量特征两个方面说明理由, 并编制与购入、持有及出售乙公司债券相关的会计分录。

(2) 根据资料(2), 判断甲公司所持丙公司可转换债券应予确认的金融资产类别, 说明理由, 并编制与购入、持有丙公司可转换债券相关的会计分录。

(3) 根据资料(3), 判断甲公司发行的优先股是负债还是权益工具, 说明理由, 并编制发行优先股的会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。

13.59 2×23年, 甲公司发生的相关交易或事项如下:

(1) 1月1日, 甲公司以前2 500万元从乙公司购入其发行的3年期资产管理计划的优先级A类资产支持证券, 该证券的年收益率为5.5%, 该资产管理计划系乙公司将其所有的股权投资和应收款项作为基础资产履行的资产支持证券, 该证券分为优先级A类、优先级B类和次级类三种。按照发行协议的约定, 优先级A类和优先级B类按固定收益率每年年初支付上一年的收益, 到期偿还本金和最后一年的收益, 基础资产中每年产生的现金流量, 按优先级和次级顺序依次支付优先级A类、优先级B类和次级类持有者的收益。该资产管理计划到期时, 基础资产所产生的现金流量按上述顺序依次偿付持有者的本金及最后一年的收益, 如果基础资产产生的现金流量不足以支付所有持有者的本金及收益的, 按上述顺序依次偿付。

(2) 8月7日, 甲公司以前2 000万元购入由某银行发行的两年期理财产品, 预计年收益率为6%。根据该银行理财产品合同的约定, 将客户投资理财产品募集的资金投资于3A级公司债券、申购新股和购买国债。

(3) 12月1日, 甲公司向丙公司销售一批商品, 价款为5 000万元, 丙公司向甲公司开具由建设银行承兑的银行承兑汇票, 以其抵付商品价款。

甲公司管理其持有的由建设银行承兑的应收票据的目标为持有到期后收取款项, 同时兼顾流动性要求, 向银行进行贴现。

2×24年2月1日, 甲公司与建设银行签订贴现协议, 将4个月后到期的应收丙公司票据, 按照4 800万元的价格出售给建设银行, 进行贴现。根据协议约定, 票据到期后, 即使丙公司不能按期支付款项, 建设银行也无权向甲公司进行追索。当日, 甲公司收到建设银行支付的4 800万元款项。

(4) 10月1日, 甲公司向特定的合格机构投资者按面值发行永续债3 000万元。根据募集说明书的约定, 本次发行的永续债无期限, 票面年利率为4.8%, 按年支付利息; 5年后甲公司可以赎回, 如果不赎回, 票面年利率将根据当时的基准利率上浮1%, 除非利息支付日前12个月发生甲公司向普通股股东支付股利等强制付息事件, 甲公司有权取消支付永续债当期的利息, 且不构成违约, 在支付约定的永续债当期利息前, 甲公司不得向普通股股东分派股利。甲公司有权按照永续债票面金额加上当期已决议支付但尚未支付的永续债利息之和赎回本次发行的永续债, 本次发行的永续债不设置投资者回售条款, 也不设置强制转换为普通股的条款; 甲公司清算时, 永续债持有者的清偿顺序劣后于普通债务的债权人, 但在普通股股东之前。甲公司根据相应的议事机制, 能够自主决定普通股股利的支付。

本题不考虑税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1), 判断甲公司购入的优先级A类资产支持证券在初始确认时应当如何分类, 并说明理由。

(2) 根据资料(2), 判断甲公司购入银行理财产品在初始确认时应当如何分类, 并说明理由。

(3) 根据资料(3), 判断甲公司应收丙公司票据在初始确认时应如何分类, 并说明理由; 说明该应收票据在甲公司2×23年12月31日资产负债表中列示的项目名称; 判断甲公司2×24年2月1日对该票据进行贴现能否终止确认, 说明理由, 并编制与票据贴现相关的会计分录。

(4) 根据资料(4), 判断甲公司发行的永续债在初始确认时应当如何分类, 并说明理由, 编制相关会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。

## 答案与解析



### 一、单项选择题

13.1	C	13.2	A	13.3	C	13.4	D	13.5	A
13.6	C	13.7	A	13.8	D	13.9	B	13.10	A
13.11	C	13.12	B	13.13	C	13.14	A	13.15	C
13.16	C	13.17	A	13.18	A	13.19	D	13.20	D
13.21	B	13.22	A	13.23	D	13.24	B	13.25	A
13.26	A	13.27	C	13.28	D	13.29	D	13.30	D

### 二、多项选择题

13.31	ACD	13.32	ACD	13.33	BCD	13.34	ABC	13.35	ABCD
13.36	ABD	13.37	BC	13.38	ABCD	13.39	BD	13.40	BC
13.41	ABCD	13.42	ABD	13.43	ABD	13.44	ABD	13.45	BC
13.46	AD	13.47	BCD	13.48	ABC	13.49	BCD	13.50	ABCD
13.51	ACD	13.52	AB	13.53	ABCD	13.54	ABCD	13.55	ACD

### 一、单项选择题

- 13.1  **斯尔解析** C 本题考查的是金融资产的会计处理。对金融资产的分类一经确定，不得随意变更，除非企业改变其管理金融资产的业务模式，选项A错误；一个企业可能会采用多个业务模式管理其金融资产，选项B错误；企业应当以客观事实为依据，确定管理金融资产的业务模式，不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定，选项C正确；如果金融资产实际现金流量的实现方式不同于评估业务模式时的预期，只要企业在评估业务模式时已经考虑了当时所有可获得的相关信息，这一差异不构成企业财务报表的前期差错，也不改变企业在该业务模式下持有的剩余金融资产的分类，选项D错误。
- 13.2  **斯尔解析** A 本题考查的是合同现金流量特征。分类为以摊余成本计量的金融资产，其合同现金流量应当与基本借贷安排一致，即可以通过合同现金流量测试，选项A正确；分类为以公允价值计量

且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具投资），其合同现金流量特征应当与基本借贷安排相一致，即可以通过合同现金流量测试，如果是指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，属于权益工具投资，其合同现金流量不满足基本借贷安排，无法通过合同现金流量测试，选项B错误；金融资产合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的，反映相关金融资产经济特征的现金流量特征，选项C错误；无论金融资产的合同形式是否为一项贷款，都可能是一项基本借贷安排，选项D错误。

13.3 「斯尔解析」 C 本题考查的是金融资产的分类，本题为否定式提问。分类为以摊余成本计量的金融资产同时满足下列条件：（1）企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标；（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。可随意支取的银行定期存款、现金以及保本固定收益的银行理财产品均满足上述合同现金流量特征，如果企业持有其目的是收取合同现金流量，则可以分类为以摊余成本计量的金融资产，选项ABD不选；与黄金指数挂钩的结构性存款，其现金流量不满足基本借贷安排，无法通过合同现金流量测试，不能分类为以摊余成本计量的金融资产，选项C应选。

13.4 「斯尔解析」 D 本题考查的是以摊余成本计量的金融资产的确认。甲公司持有应收账款的业务模式为保理业务，不满足以收取合同现金流量为目标的业务模式，无法通过合同现金流量测试，所以，不得分类为“以摊余成本计量的金融资产”，选项A错误；甲公司持有债券的现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，满足基本借贷安排，但甲公司为了短期获利而购入的乙公司债券，不是以收取合同现金流量为目标，也不是既以收取合同现金流量又以出售金融资产来实现其目标，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，选项B错误；甲公司购入丙公司股票属于权益工具投资，权益工具投资的合同现金流量评估一般不符合基本借贷安排，无法通过合同现金流量测试，因此不能分类为“以摊余成本计量的金融资产”，丙公司股票应作为长期股权投资核算，选项C错误；甲公司购入丁公司债券，满足基本借贷安排，管理金融资产的合同模式为收取合同现金流量为目标，应分类为“以摊余成本计量的金融资产”，选项D正确。

13.5 「斯尔解析」 A 本题考查的是金融资产的分类。理财产品的底层资产合同现金流量特征不满足基本借贷安排，无法通过合同现金流量测试，应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其公允价值变动计入公允价值变动损益，选项A正确，选项BCD错误。

13.6 「斯尔解析」 C 本题考查的是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产会计核算。对于分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具投资）各期计算利息收入的金额应当与视同其一直以摊余成本计量而计入各期损益的金额相等，选项A错误；处置时应将原计入其他综合收益的金额转入当期损益，选项B错误；资产负债表日该金融工具发生信用减值的，应将减值金额计入当期损益（信用减值损失），同时确认其他综合收益，选项C正确；如果属于购入或源生已发生信用减值的，应按摊余成本和经信用调整后的实际利率计算确定其利息收入，选项D错误。

13.7 「斯尔解析」 A 本题考查的是以摊余成本计量金融资产的确认。利息的支付与非杠杆的通胀指数挂钩，实质上货币时间价值重设为当前水平，债券的利率反映的是考虑通胀影响的真实利率，因此，利息金额是以未偿付本金金额为基础的货币时间价值的对价，满足基本借贷安排，应分类为以摊余成本计量的金融资产，选项A正确；持有一项可转换成固定数量发行人权益工具的债券，不符合本金加利息的合同现金流量特征，因为其回报与发行人的权益价值挂钩，包含了与基本借贷安排无关的合同现金流量风险敞口或波动性敞口，不满足基本借贷安排，应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，选项B错误；每月应收的利息实际反映了未来12个月货币时间价值的平均数，而非当月的货币时间价值；按合同计算的利息是对实际货币时间价值的修正。企业将该金融资产与具有相



同合同条款和相同信用风险的、但浮动利率为每月重设为1个月利率的金融工具的合同现金流量进行比较，如果两个现金流量存在显著差异，那么该金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征，不满足基本借贷安排，应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（有同学认为如果不存在显著差异是不是就可以满足基本借贷安排，答案是满足，但本题是单选题，应选择最符合题意的，即选项A），选项C错误；该借款合同存在与基本借贷安排无关的合同现金流量风险敞口，因此该金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征，不满足基本借贷安排，应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，选项D错误。

**13.8 「斯尔解析」 D** 本题考查的是金融负债的定义。销售产品计提的产品质量保证损失按《企业会计准则第13号——或有事项》确认为预计负债，不属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》准则范围的金融负债，选项A错误；计提职工薪酬按《企业会计准则第9号——职工薪酬》确认为应付职工薪酬，不属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》准则范围的金融负债，选项B错误；预收销货定金按《企业会计准则第14号——收入》确认为合同负债，不属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》准则范围的金融负债，选项C错误；发行一般公司债券按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确认为应付债券（向其他单位交付现金或其他金融资产的合同义务），属于金融负债，选项D正确。

**13.9 「斯尔解析」 B** 本题考查的是金融负债与权益工具区分考虑因素的判断。判断一项金融工具是划分为权益工具还是金融负债，不受下列因素的影响：

- （1）以前实施分配的情况，选项D错误；
- （2）未来实施分配的意向，选项C错误；
- （3）发行方的未分配利润等可供分配权益的金额等，选项A错误。

合同条款构成间接义务的，表明企业具有在潜在不利条件下需要支付现金或其他金融资产的合同义务，应作为金融负债核算，选项B正确。

**13.10 「斯尔解析」 A** 本题考查的是金融负债与权益工具的区分。甲公司发行该优先股条款中（1），不构成间接义务，不因此条款分类为金融负债；发行条款中（2）和（3），不构成向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务，不因此条款分类为金融负债；发行条款中（4），构成向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务（投资者要求甲公司回购），因此，甲公司应将优先股分类为金融负债（应付债券——优先股），选项C错误；金融负债初始确认按公允价值计量，选项A正确；应付债券期末按摊余成本计量，选项B错误； $2 \times 23$ 年12月31日应确认的财务费用 $=10\,000 \times 4\% = 400$ （万元），选项D错误。

**13.11 「斯尔解析」 C** 本题考查的是衍生金融工具分类为权益工具的标准。以现金结算，无论是全部净额结算，还是部分净额结算均属于向其他方支付现金的行为，应作为金融负债核算，选项AD错误；普通股净额结算，是指甲公司普通股代替现金进行净额结算，支付的普通股公允价值等于应当支付的现金金额。在普通股净额结算的约定下，由于甲公司须交付的普通股数量不确定，因此应当将该期权划分为金融负债，选项B错误；以普通股总额结算，未来行权的价格确定，且行权金额确定，满足“固定换固定”的要求，应作为权益工具进行核算，选项C正确。

**13.12 「斯尔解析」 B** 本题考查的是债权投资入账金额的确定。企业取得债权投资应当按照公允价值计量，取得债权投资所发生的交易费用计入债权投资的初始确认金额，企业取得债权投资支付的价款中包含已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收项目（应收利息），不构成债权投资的初始确认金额，本题甲公司购买该债券日期为 $2 \times 23$ 年1月1日，乙公司的付息日为每年1月10日，甲公司支付的购买价款中包含乙公司债券 $2 \times 22$ 年产生的利息，需要单独确认应收利息，甲公司该债



券的入账金额=9 800- (100 × 100 × 5%) + 100 (交易费用) = 9 400 (万元)，选项B正确；选项A错误，未扣除已到付息期但尚未领取的债券利息，且未将交易费用计入初始确认金额；选项C错误，未将交易费用计入初始投资成本；选项D错误，误按债券面值作为初始确认金额。本题会计分录为：

借：债权投资——成本	10 000
应收利息	500
贷：银行存款	9 900
债权投资——利息调整	600

13.13 【斯尔解析】 C 本题考查的是分期付息到期还本的债权投资摊余成本的计算。2 × 22年12月31日，债权投资的摊余成本=期初债券摊余成本（账面余额）×（1+实际利率）-当年收到的利息（面值×票面利率）-已偿还的本金=（2 950+20）×（1+5.23%）-3 000×5%-0=2 975.33（万元），2 × 23年12月31日，债权投资的摊余成本=2 975.33×（1+5.23%）-3 000×5%=2 980.94（万元），选项C正确；选项A错误，误以债券的面值作为2 × 23年12月31日的摊余成本；选项B错误，误以2 × 22年12月31日债券的摊余成本作为2 × 23年12月31日债券的摊余成本；选项D错误，误以不含交易费用的初始入账金额为基础计算2 × 23年12月31日的摊余成本。

13.14 【斯尔解析】 A 本题考查的是分期付息到期还本债权投资的会计处理。2 × 19年12月31日，债权投资的摊余成本=期初债券摊余成本（账面余额）×（1+实际利率）-当年收到的利息（面值×票面利率）-已偿还的本金=4 780.8×（1+5%）-5 000×4%-0=4 819.84（万元），2 × 20年12月31日，债权投资的摊余成本=4 819.84×（1+5%）-5 000×4%=4 860.83（万元），2 × 21年12月31日，债权投资的摊余成本=4 860.83×（1+5%）-5 000×4%=4 903.87（万元），2 × 22年1月1日，甲公司应调整债权投资摊余成本，2 × 22年1月1日，债权投资的摊余成本=（3 000+5 000×4%）/（1+5%）+（2 000+2 000×4%）/（1+5%）<sup>2</sup>=4 934.24（万元），原摊余成本与现摊余成本的差额计入投资收益，即=4 934.24-4 903.87=30.37（万元），其中“（3 000+5 000×4%）/（1+5%）”为2 × 22年12月31日现金流量折现至2 × 22年1月1日，“（2 000+2 000×4%）/（1+5%）<sup>2</sup>”为2 × 23年12月31日现金流量折现至2 × 22年1月1日；2 × 22年12月31日，应确认的投资收益=4 934.24×5%=246.71（万元），2 × 22年甲公司合计应确认的投资收益=30.37+246.71=277.08（万元），选项A正确；选项B错误，未考虑提前偿还本金对摊余成本的影响；选项C错误，未考虑提前偿还本金对摊余成本的影响，且未考虑原摊余成本与现摊余成本的差额；选项D错误，未考虑原摊余成本与现摊余成本的差额。本题会计分录请参看2023年《打好基础》【典例研习·13-16】之【延伸1】。

13.15 【斯尔解析】 C 本题考查的是其他债权投资摊余成本的计算。其他债权投资期末按公允价值计量，公允价值变动（未发生减值）不影响各期摊余成本的计算。2 × 22年12月31日其他债权摊余成本=期初债券摊余成本（账面余额）×（1+实际利率）-当年收到的利息（面值×票面利率）-已偿还的本金=（1 000+5）×（1+5.81%）-1 000×6%-0=1 003.39（万元），其中，“（1 000+5）”为其他债权投资的初始投资成本，“1 000×6%”为当年实际收到的利息，2 × 23年12月31日的摊余成本=1 003.39×（1+5.81%）-1 000×6%=1 001.69（万元），选项C正确；选项A错误，误按债券面值作为2 × 23年12月31日的摊余成本；选项B错误，误按2 × 22年12月31日公允价值作为2 × 23年12月31日的摊余成本；选项D错误，误按2 × 22年12月31日的摊余成本作为2 × 23年12月31日的摊余成本。本题会计分录为：

（1）2 × 22年1月1日购入时：

借：其他债权投资——成本	1 000
——利息调整	5
贷：银行存款	1 005
(2) 2×22年12月31日计算投资收益时：	
借：应收利息	60
贷：投资收益	(1 005 × 5.81%) 58.39
其他债权投资——利息调整	1.61
(3) 2×22年12月31日按公允价值调整时：	
借：其他综合收益	(1 005 - 1.61 - 998) 5.39
贷：其他债权投资——公允价值变动	5.39
2×22年12月31日其他债权投资的账面价值=1 005-1.61-5.39=998 (万元)。	
(4) 2×23年12月31日计算投资收益时：	
借：应收利息	60
贷：投资收益	(1 003.39 × 5.81%) 58.3
其他债权投资——利息调整	1.7
(5) 2×23年12月31日按公允价值调整时：	
借：其他债权投资——公允价值变动	3.7
贷：其他综合收益	[1 000 - (998 - 1.7)] 3.7

**13.16 「斯尔解析」** C 本题考查的是交易性金融资产持有期间损益的计算。甲公司对乙公司不具有重大影响且准备短期持有，根据金融资产分类标准，应将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）。交易性金融资产在持有期间影响损益的事项包括：初始取得时支付的交易费用，资产负债表日公允价值变动，持有期间被投资单位宣告分派现金股利。该笔交易对甲公司当期损益的影响金额=-10（交易费用）+300×3%（持有期间被投资单位宣告分派的现金股利）+（3 050-3 000）（期末公允价值变动的调整）=49（万元），选项C正确；选项A错误，误将乙公司宣告分派现金股利按100%持股比例计算（没有注意审题）；选项B错误，未考虑持有期间被投资单位宣告发放现金股利对损益的影响；选项D错误，未考虑初始取得时支付的交易费用对损益的影响。本题会计分录为：

(1) 初始取得时：	
借：交易性金融资产——成本	3 000
投资收益	10
贷：银行存款	3 010
(2) 宣告分派现金股利时：	
借：应收股利	9
贷：投资收益	9
(3) 实际收到现金股利时：	
借：银行存款	9
贷：应收股利	9
(4) 资产负债表日确认公允价值变动：	
借：交易性金融资产——公允价值变动	50
贷：公允价值变动损益	50

- 13.17 【斯尔解析】 A 本题考查交易性金融资产处置时投资收益的计算。甲公司处置股权时应确认的投资收益=1 080（处置价款）-1 100（资产负债表日的公允价值）=-20（万元），选项A正确；选项B错误，误将处置价值与初始投资成本的差额作为处置时投资收益的确认金额；选项C错误，误将初始投资支付的交易费用计算在其中（题目问题是处置时确认的投资收益，不应包括在初始取得时的投资收益，没有注意审题）；选项D错误，误将处置价款与购入时支付的价款差额作为处置时的投资收益确认金额。本题处置时的会计分录为：

借：银行存款	1 080
投资收益	20
贷：交易性金融资产	（账面余额）1 100

- 13.18 【斯尔解析】 A 本题考查的是各项交易费用的会计处理。控股合并方式形成的长期股权投资支付的交易费用，计入管理费用，选项A正确；以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产支付的交易费用，计入其他债权投资或其他权益工具投资，选项BC错误；非企业合并方式形成的长期股权投资支付的交易费用，计入长期股权投资，选项D错误。

- 13.19 【斯尔解析】 D 本题考查的是其他权益工具投资处置的会计核算。一定要注意区分题目给出的是“分类为”还是“指定为”以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，千万不要一看到“计入其他综合收益”就判定其累计计入其他综合收益里的利得或损失不能转入当期损益。如果是“分类为”，是债务工具投资，处置时，原计入其他综合收益的金额可以转入投资收益；如果是“指定为”，是权益工具投资，处置时，原计入其他综合收益的金额不得转入损益，而是转入留存收益。本题是“指定为”以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，应作为其他权益工具投资核算，企业将其他权益工具投资终止确认时，应将其处置价款与其他权益工具投资账面价值的差额计入留存收益，同时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。甲公司出售该股权时应确认的投资收益金额为零，选项D正确；选项A错误，未将交易费用计入其他权益工具投资成本，且误将原计入其他综合收益的金额在处置时转入当期损益；选项B错误，误将原计入其他综合收益的金额在处置时转入当期损益；选项C错误，误将处置资产时收到的价款与其他权益工具投资账面价值的差额计入当期损益。

选项ABC错误。本题会计分录为：

借：银行存款	2 300
贷：其他权益工具投资——成本	2 210
——公允价值变动	70
盈余公积、利润分配——未分配利润	20
借：其他综合收益	70
贷：盈余公积、利润分配——未分配利润	70

- 13.20 【斯尔解析】 D 本题考查的是金融资产相关的会计处理。其他债权投资公允价值的增加计入其他综合收益，不影响当期损益，选项A错误；购买其他权益工具投资时发生的交易费用计入其他权益工具投资初始投资成本，不影响当期损益，选项B错误；以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币非货币性金融资产形成的汇兑差额计入其他综合收益，不影响当期损益，选项C错误；其他债权投资发生的减值损失计入信用减值损益，影响当期损益，选项D正确。

- 13.21 【斯尔解析】 B 本题考查的是金融资产重分类的会计处理。企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益，选项A错误；企业将一项以摊余成本

计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量，选项B正确；企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益，选项C错误；企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额，选项D错误。

- 13.22 「斯尔解析」 A 本题考查的是金融资产终止确认的条件。甲公司已经将该组贷款上几乎所有的风险和报酬转移给某资产管理公司，可以终止确认该组贷款，选项A正确；甲公司收取乙公司款项的合同权利并没有终止，不满足金融资产终止确认的条件，选项B错误；丙银行具有追索权，证明该金融资产的主要风险和报酬尚未转移，不满足金融资产终止确认条件，选项C错误；企业出售金融资产并与转入方签订回购协议，协议规定企业将按照固定价格或是按照原售价加上合理的资金成本向转入方回购原被转移金融资产，或者与售出的金融资产相同或实质上相同的金融资产，表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，不满足金融资产终止确认条件，选项D错误。

- 13.23 「斯尔解析」 D 本题考查的是金融资产的终止确认。甲公司出售国债符合金融资产终止确认条件，应终止确认该金融资产，选项D正确；应将收取的价款作为银行存款核算，选项A错误；出售时应将取得价款与金融资产账面价值的差额计入投资收益，持有期间因公允价值变动计入其他综合收益的金额转入投资收益，选项BC错误。本题会计分录为：

借：银行存款	8 000
贷：其他债权投资	7 800
投资收益	200

因题目中未给定持有期间公允价值变动，所以，未编制相关会计分录。

- 13.24 「斯尔解析」 B 本题考查的是信用损失的定义。信用损失，是指企业按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额，即全部现金短缺的现值，选项B正确，选项ACD错误。

- 13.25 「斯尔解析」 A 本题考查的是金融资产减值的会计处理。企业应当以预期信用损失为基础，对金融资产进行减值处理并确认损失准备，选项A正确；对于企业购买或源生的已发生信用减值的金融资产，应按照该金融资产经信用调整的实际利率折现，选项B错误；企业通常能够可靠估计金融资产的预计存续期，在极少数情况下，金融资产预计存续期无法可靠估计的，企业在计算确定预期信用损失时，应基于该金融工具的剩余合同期间，选项C错误；如果该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加，企业应当按照相当于该金融工具未来12个月内预期信用损失的金额计量其损失准备，选项D错误。

- 13.26 「斯尔解析」 A 本题考查的是金融工具减值的会计处理。对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产，企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备，选项A正确，选项D错误；金融工具形成的损失准备的增加或转回金额，应当作为减值损失或利得计入当期损益，选项B错误；如果该金融工具的信用风险自初始确认后已显著增加，企业应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备，选项C错误。

- 13.27 「斯尔解析」 C 本题考查的是合格套期工具的范围，本题为否定式提问。因签出期权潜在损失可能大大超过被套期项目的潜在利得，从而不能有效地对冲被套期项目的风险，所以不能成为合格的套期工具，选项C应选；远期合同、期货合同和利率互换合同满足条件均可以作为合格的套期工具，选项ABD不选。



13.28 「斯尔解析」 D 本题考查的是被套期项目的范围，本题为否定式提问。被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的项目，具体包括：

- (1) 已确认资产或负债，选项C不选；
- (2) 尚未确认的确定承诺，选项A不选；
- (3) 极可能发生的预期交易，选项B不选。

企业的经营风险无法套期，不适用套期会计，选项D应选。

13.29 「斯尔解析」 D 本题考查的是套期的会计处理。尚未确认的确定承诺中的外汇风险既可以作为公允价值套期，也可以作为现金流量套期，选项A错误；已确认的资产或负债既可以作为公允价值套期，也可以作为现金流量套期，选项B错误；以固定利率换浮动利率的利率互换合约属于公允价值套期，选项C错误；境外经营净投资套期中的被套期风险是记账本位币与母公司记账本位币之间的折算差额，选项D正确。

13.30 「斯尔解析」 D 本题考查的是其他综合收益重分类进入当期损益的范围。其他综合收益以后会计期间是否可以重分类进损益，参看下表总结：

以后会计期间不能 重分类进损益的其他综合收益	以后会计期间满足规定条件时 将重分类进损益的其他综合收益
<p>(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动，选项A不选；</p> <p>(2) 权益法下被投资方因重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动而享有的权益份额调整；</p> <p>(3) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，其公允价值变动及处置利得和损失，选项B不选；</p> <p>(4) 金融负债因自身信用风险变动形成的利得或损失，选项C不选</p>	<p>(1) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具）产生的其他综合收益（投资收益）；</p> <p>(2) 按照金融工具准则规定，对金融资产重分类按规定可以将原计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益的部分（投资收益）；</p> <p>(3) 权益法核算的长期股权投资（投资收益）；</p> <p>(4) 自用房地产或存货转换为以公允价值计量的投资性房地产（营业成本）；</p> <p>(5) 外币报表折算差额（投资收益）；</p> <p>(6) 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分（营业收入等），选项D应选</p>


## 二、多项选择题


13.31 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是《金融工具确认和计量》准则规范的金融资产范围。企业持有的购买某公司的认股权证属于企业持有的衍生金融资产，属于《金融工具确认和计量》准则规范的金融资产，选项A正确；企业持有的对被投资单位具有重大影响的权益性投资属于《企业会计准则第2号——长期股权投资》核算的内容，不属于《金融工具确认和计量》准则规范的金融资产，选项B错误；企业持有的某公司债券属于《金融工具确认和计量》准则规范的金融资产，选项C正确；企业持有的以某公司股票为标的的看跌期权属于企业持有的衍生金融资产，属于《金融工具确认和计量》准则规范的金融资产，选项D正确。


13.32 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是金融资产的分类。权益工具投资一般无法通过合同现金流量测试，所以不能分类为以摊余成本计量的金融资产，选项A正确；债权类投资如果通过合同现金流量测试后，其业务模式是以收取合同现金流量为目标的，且不运用公允价值计量选择权减少会计错配的，





应分类为以摊余成本计量的金融资产，选项B错误；非交易性权益工具投资（其他权益工具投资）无须计提减值准备，选项C正确；债权投资如果提前出售，其账面价值与出售价款的差额计入投资收益，选项D正确。


**13.33** 【斯尔解析】  **BCD** 本题考查的是关于金融资产业务模式评估的判断。一个企业可能会采用多个业务模式管理其不同的金融资产，选项A错误；企业管理金融资产的业务模式，是指如何管理其金融资产以产生现金流量，选项B正确；企业应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础，确定管理金融资产的业务模式，选项C正确；企业的业务模式并非企业自愿指定，而是一种客观事实，企业不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定管理金融资产的业务模式，选项D正确。

**13.34** 【斯尔解析】  **ABC** 本题考查的是分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的范围。权益工具投资无法通过合同现金流量测试，如未行使指定权利的，应将其分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，选项A正确；债务工具投资无法通过合同现金流量测试的，应将其分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，选项B正确；债务工具投资通过合同现金流量测试后，企业运用公允价值计量选择权减少会计错配的，应将其分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，选项C正确；对被投资单位具有重大影响的权益性投资，应作为长期股权投资核算，选项D错误。

**13.35** 【斯尔解析】  **ABCD** 本题考查的是《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定的金融负债范围，本题为否定式提问。合同负债属于《企业会计准则第14号——收入》核算的内容，选项A应选；应交税费不具有合同义务，不属于金融负债，选项B应选；应付职工薪酬属于《企业会计准则第9号——职工薪酬》核算的内容，不属于金融负债，选项C应选；预收账款未来交付的是服务，而非现金或其他金融资产，不属于金融负债，选项D应选。

**13.36** 【斯尔解析】  **ABD** 本题考查的是金融负债与权益工具的区分。企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债，选项A正确；以前和未来是否发放现金股利不作为金融负债和权益工具的判断标准，选项B正确；企业以自身权益工具结算的金融工具，对于非衍生工具合同，未来交付的自身权益工具的数量是固定的，应分类为权益工具；对于衍生工具合同，未来交付自身权益工具的数量是固定且金额是固定的，应分类为权益工具，选项C错误；金融工具形成间接义务的，未来不可避免的需要交付现金或其他金融资产，应分类为金融负债，选项D正确。

**13.37** 【斯尔解析】  **BC** 本题考查的是金融负债与权益工具的判断。该投资合同条款约定“利率跳升”机制，且不设上限、投资者有权赎回条款等，对于甲公司构成间接义务（向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务），不能分类为权益，应分类为负债，且不属于复合金融工具，选项AD错误；一般的金融负债应作为以摊余成本计量的金融负债核算，选项C正确；但是，有时为了减少会计错配等因素，可以指定某项金融负债作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债进行核算，选项B正确。

**13.38** 【斯尔解析】  **ABCD** 本题考查的是合并财务报表中金融工具的会计处理。在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体是否由于该工具而承担了交付现金或其他金融资产的义务，或者承担了以其他导致该工具分类为金融负债的方式进行结算的义务，选项A正确；子公司在个别财务报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债，选项B正确；企业对金融资产转入方具有控制权的，在合并报告主体分析评估该金融资

产是否满足终止确认条件时应关注所在的报告主体层面，选项C正确；在企业集团合并财务报表层面不得运用套期会计，但是，母公司如果是投资性主体与其以公允价值计量且其变动计入当期损益的子公司之间的交易可以运用套期会计，选项D正确。

- 13.39 「斯尔解析」 BD 本题考查的是衍生金融工具在个别报表和合并报表的会计处理。在乙公司个别报表中作为权益列示，资产负债表日权益按历史成本计量，无须调整公允价值，选项A错误，选项B正确；看跌期权为深度价内期权，未来行权可能性较大，所以，在合并报表中集团在潜在不利条件下，附有向其他方交付现金或其他金融资产的义务，应作为金融负债进行核算，选项C错误，选项D正确。
- 13.40 「斯尔解析」 BC 本题考查的是金融工具的会计处理。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具，选项A错误；发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债，选项B正确；金融工具持有方要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性（例如，银行存款利率100%），应将该金融工具分类为权益工具，选项C正确；在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体是否由于该工具而承担了交付现金或其他金融资产的义务，或者承担了以其他导致该工具分类为金融负债的方式进行结算的义务，如果在合并报表中作为集团整体承担了未来交付现金或其他金融资产的合同义务，则应在合并报表中作为负债列示，选项D错误。
- 13.41 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是金融负债与权益工具的区分。以现金净额结算，未来支付现金，签发方（甲公司）应分类为金融负债，持有方（乙公司）应分类为金融资产，选项AD正确；对于将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，签发方以普通股净额结算，未来交付的普通股数量不固定，不满足“固定换固定”原则，应当分类为金融负债，选项B正确；以普通股总额结算，未来交付的普通股数量及金额均固定，满足“固定换固定”条件，应分类为权益工具，选项C正确。
- 13.42 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是看涨期权的会计处理。甲公司属于看涨期权签出方，应作为衍生金融负债核算，选项A正确；乙公司属于看涨期权持有方，应将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，期末按公允价值计量，公允价值变动计入公允价值变动损益，选项BD正确；由于甲公司未来交付的是A公司的股票，并非是甲公司自身的权益，（甲公司存在不可避免交付其他金融资产的合同义务），所以不能作为权益工具核算，应作为金融负债核算，选项C错误。
- 13.43 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是个别财务报表和合并财务报表中金融负债和权益工具的区分。在甲公司的个别财务报表中，由于该看跌期权的价值随着乙公司股票价格的变动而变动，并将于未来约定日期进行结算，因此该看跌期权符合衍生工具的定义而确认为一项衍生金融负债，选项A正确；在乙公司财务报表中，少数股东属于所有者权益，其持有乙公司股票应作为权益核算，选项B正确；在集团合并报表层面，由于看跌期权使集团整体承担了不能无条件地避免以现金支付的合同义务（股价低于约定价格，甲公司要回购少数股东持有的乙公司股票），所以，在合并报表中少数股东权益不再符合权益定义，而应确认为一项金融负债核算，选项C错误，选项D正确。
- 13.44 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是债权投资的会计处理。该债券的业务模式为收取合同现金流量为目标，且能够通过合同现金流量测试，甲公司应将其分类为以摊余成本计量的金融资产，选项A正确；该债券2×22年1月1日发行，2×23年1月1日购入，上年度利息在本年1月5日支付，支付价

款中包括已到期但尚未领取的债券利息，应作为应收利息核算，该债券的入账金额（债权投资）=  $1\,015.36 - 1\,000 \times 5\%$ （已到期尚未领取的债券利息）=  $965.36$ （万元），选项B正确；以摊余成本计量的金融资产后续计量采用实际利率法按摊余成本而非期末公允价值计量，选项C错误； $2 \times 23$ 年应确认的投资收益金额=  $965.36 \times 6\% = 57.92$ （万元），选项D正确。本题会计分录为：

（1） $2 \times 23$ 年1月1日购入时；

借：债权投资——成本	1 000	
应收利息	50	
贷：银行存款		1 015.36
债权投资——利息调整		34.64

（2） $2 \times 23$ 年1月5日收到利息时：

借：银行存款	50	
贷：应收利息		50

（3） $2 \times 23$ 年12月31日确认利息收入时：

借：应收利息	50	
债权投资——利息调整	7.92	
贷：投资收益		57.92

**13.45 「斯尔解析」 BC** 本题考查的是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的会计处理。以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产期末按公允价值计量，选项A错误；其他权益工具投资期末按公允价值计量，公允价值变动计入其他综合收益，待处置时将原计入其他综合收益的金额转入留存收益，选项B正确；对于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，一经指定，不得撤销，选项C正确；企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，选项D错误。

**13.46 「斯尔解析」 AD** 本题考查的是相关交易费用的会计处理。发行股票发生的相关交易费用计入权益（资本公积——股本溢价），选项A正确；购入股票并将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产发生的相关交易费用计入资产（其他权益工具投资）成本，选项B错误；购入债券并以摊余成本进行后续计量的，发生的相关交易费用计入资产（债权投资）成本，选项C错误；发行可转换公司债券发生的相关交易费用应按照负债成分和权益成分公允价值的相对比例分摊计入权益（其他权益工具）和负债（应付债券），选项D正确。

**13.47 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是交易费用的范围。交易费用包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用，选项BCD正确；企业为发行金融工具所发生的差旅费等，不属于交易费用，在发生时计入当期损益，选项A错误。

**13.48 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是关于金融资产的重分类。金融资产重分类仅限于通过合同现金流量测试的债务工具投资之间，金融资产重分类应根据企业管理其业务模式，如果业务模式没有变化，则金融资产不得重新分类，选项A正确；以摊余成本计量的金融资产满足条件可以重新分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，选项B正确；以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产满足条件可以重新分类为以摊余成本计量的金融资产，或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，选项C正确；企业即使在市场状况发生重大变化的情况下改变对特定资产的持有意图，也不属于业务模式变更，不得对



剩余金融资产进行重新分类，选项D错误。

13.49 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是金融工具的重分类。企业对所有的金融负债均不得重分类。此处金融负债不得重分类是指在合同条款没有发生变化的情况下，分类为摊余成本的金融负债不得重新分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，或金融负债内部其他情况的重分类。但是，如果因合同条款发生改变或随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，金融负债符合权益工具定义，或权益工具不再满足确认条件，应相应地将金融负债重分类为权益工具，或将权益工具重新分类为金融负债，这种情况不属于企业对金融负债进行重分类，选项A错误，选项B正确；金融资产中权益工具投资不得重分类，债务工具投资满足条件可以重分类，选项CD正确。

13.50 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是金融资产终止确认中关于继续涉入的会计处理。企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，且保留了对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认该被转移金融资产，并相应确认相关负债，应确认的继续涉入资产以担保金额与金融资产账面价值孰低计量，本题中，应确认的继续涉入资产为2 000万元，应确认的继续涉入负债=担保金额+担保公允价值=10 000×20%+500=2 500（万元），应确认的损益=转移金融资产取得的对价+继续涉入资产入账金额-金融资产账面价值-继续涉入负债入账金额=12 000+2 000-10 000-2 500=1 500（万元），选项ABCD正确。本题会计分录为：

借：存放中央银行款项	12 000	
继续涉入资产	2 000	
贷：贷款		10 000
继续涉入负债		2 500
贷款处置损益		1 500

13.51 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是金融工具减值的会计处理。在预期信用损失法下，减值准备的计提不以减值的实际发生为前提，而是以未来可能的违约事件造成损失的期望值来计量当前（资产负债表日）应当确认的减值准备，选项A正确；初始确认时即被指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（其他权益工具投资），资产负债表日无须进行减值测试，不包括分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（其他债权投资），选项B错误；企业对于收入准则所规定的、不含重大融资成分（包括根据准则规定不考虑不超过一年的合同中融资成分的情况）的应收款项和合同资产，应当始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备，选项C正确；财务担保合同减值损失的计量应就该合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预计付款额，减去企业预期向该合同持有人、债务人或任何其他方收取的金额之间差额的现值，选项D正确。

13.52 「斯尔解析」 AB 本题考查的是金融工具减值的会计处理。以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）、初始确认时即被指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（其他权益工具投资）、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债（交易性金融负债），无须进行减值测试，选项AB正确；以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产如果是债务工具投资，在发生减值时需要按规定计提减值准备，选项C错误；以摊余成本计量的金融资产计提减值后满足条件可以转回，选项D错误。

13.53 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是资产计提减值准备后能够转回的范围。资产计提减值准备后不得转回的是《企业会计准则第8号——资产减值》规定的相关资产。存货适用《企业会计准则第1号——存货》、坏账准备、债权投资减值准备和其他债权投资计提的减值准备适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，上述准则规范的资产计提减值准备后，满足条件可以转回，选项ABCD正确。

**13.54 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是被套期项目的范围。被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的项目。企业可以将下列单个项目、项目组合或其组成部分指定为被套期项目：

- (1) 已确认资产或负债，选项D正确；
- (2) 尚未确认的确定承诺，选项C正确；
- (3) 极可能发生的预期交易；
- (4) 境外经营净投资，选项A正确；
- (5) 项目组成部分，选项B正确。

**13.55 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是套期会计的处理。公允价值套期要求被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值，选项A正确；公允价值套期中，套期工具产生的利得或损失应当计入当期损益，如果套期工具是对选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益，选项B错误；现金流量套期中，套期工具产生的利得或损失中属于套期有效部分的，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益，无效部分计入当期损益，选项CD正确。

### 三、计算分析题

**13.56 「斯尔解析」**

(1)

①2×20年1月1日甲公司购入股票的会计分录为：

借：其他权益工具投资——成本	(200×22+40) 4 440	
贷：银行存款		4 440

②2×20年5月10日乙公司宣告发放现金股利时甲公司的会计分录为：

借：应收股利	(1 200×5%) 60	
贷：投资收益		60

③2×20年5月15日甲公司收到现金股利的会计分录为：

借：银行存款	60	
贷：应收股利		60

④2×20年12月31日甲公司股权投资公允价值变动的会计分录为：

借：其他综合收益	540	
贷：其他权益工具投资——公允价值变动	(4 440-200×19.5) 540	

⑤2×21年12月31日甲公司股权投资公允价值变动的会计分录为：

借：其他综合收益	(200×19.5-200×9) 2 100	
贷：其他权益工具投资——公允价值变动		2 100

⑥2×22年12月31日甲公司股权投资公允价值变动的会计分录为：

借：其他权益工具投资——公允价值变动	(200×15-200×9) 1 200	
贷：其他综合收益		1 200



⑦2×23年1月31日甲公司将该股票全部出售时的会计分录为：

借：银行存款	(200×12)	2 400	
其他权益工具投资——公允价值变动		1 440	
盈余公积		60	
利润分配——未分配利润		540	
贷：其他权益工具投资——成本			4 440
借：盈余公积		144	
利润分配——未分配利润		1 296	
贷：其他综合收益			1 440

(2) 其他权益工具投资处置时不确认投资收益，应确认的投资收益为零。

### 13.57 「斯尔解析」

(1)

①甲公司取得乙公司债券的会计分录为：

借：其他债权投资——成本	10 000	
贷：银行存款		10 000

②甲公司取得丙公司股票的会计分录为：

借：其他权益工具投资——成本	20 000	
贷：银行存款		20 000

(2)

①甲公司2×22年因持有乙公司债券和丙公司股票对当年损益的影响金额=10 000×5%-20=480(万元)。

②甲公司持有乙公司债券应编制的会计分录为：

借：应收利息	500	
贷：投资收益		500
借：银行存款	500	
贷：应收利息		500
借：其他综合收益	1 000	
贷：其他债权投资——公允价值变动		1 000

提示：甲公司应确认的乙公司债券公允价值变动金额=(90-100)×100=-1 000(万元)。

借：信用减值损失	20	
贷：其他综合收益		20

提示：乙公司债券发生预期信用损失20万元，其他债权投资减值损失计入信用减值损失，同时，确认其他综合收益。

③甲公司持有丙公司股票应编制的会计分录为：

借：其他综合收益	4 000	
贷：其他权益工具投资——公允价值变动		4 000

提示：甲公司应确认的丙公司股票公允价值变动金额=1 000×16-20 000=-4 000(万元)。

(3)

①甲公司持有的乙公司债券2×23年12月31日应确认的减值损失金额=50-20=30(万元)。

②会计分录为：

借：信用减值损失	30	
贷：其他综合收益		30
借：其他综合收益	4 000	
贷：其他债权投资——公允价值变动		4 000

提示：甲公司持有乙公司债券公允价值变动金额 =  $100 \times (50 - 90) = -4\,000$ （万元）。

借：应收利息	500	
贷：投资收益		500
借：银行存款	500	
贷：应收利息		500

(4)

借：其他综合收益	6 000	
贷：其他权益工具投资——公允价值变动		6 000

提示：甲公司持有丙公司股票公允价值变动金额 =  $1\,000 \times (10 - 16) = -6\,000$ （万元）。

#### 四、综合题

##### 13.58 「斯尔解析」

(1) 甲公司应将持有乙公司债券分类为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。

理由：甲公司持有该债券的业务模式为既收取合同现金流量又出售（保证日常流动性需求的同时，维持固定的收益率），该债券可以通过合同现金流量测试，满足基本借贷安排，即以相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础利息的支付。

会计分录为：

①购入时：

借：其他债权投资——成本	5 000	
贷：银行存款		5 000

②确认利息时：

借：应收利息	$(5\,000 \times 6\% \times 6/12)$ 150	
贷：投资收益		150

③确认公允价值变动时：

借：其他债权投资——公允价值变动	$(5\,200 - 5\,000)$ 200	
贷：其他综合收益		200

④出售时：

借：银行存款	5 202	
投资收益	148	
贷：其他债权投资——成本		5 000
——公允价值变动		200
应收利息		150

提示：由于对于该项投资于2×23年1月1日出售，但是其所产生的利息是在每年的6月30日进行支付，因而本年度出售的价款中实际上包括了被投资方已到付息期但尚未领取的利息，此部分利息需要单独确认。

借：其他综合收益	200	
贷：投资收益		200

(2) 甲公司应将持有丙公司可转换公司债券分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

理由：由于嵌入了一项转股权，甲公司所持有丙公司可转债在基本借贷安排的基础上，会产生基于其他因素变动的不确定性，不符合以本金和未偿付本金金额为基础的利息支付的合同现金流量特征。

会计分录为：

①购入时：

借：交易性金融资产——成本	1 050	
投资收益	15	
贷：银行存款		1 065

②计息时：

借：应收利息	(10 × 100 × 1.5% × 6/12) 7.5	
投资收益		7.5

③公允价值变动：

借：交易性金融资产——公允价值变动	(1 090 - 1 050) 40	
公允价值变动损益		40

(3) 甲公司应将其发行的优先股分类为权益工具。

理由：

①由于本次发行的优先股不设置投资者回售条款，甲公司能够无条件避免赎回优先股并交付现金或其他金融资产的合同义务；

②由于甲公司有权取消支付优先股当期股息，甲公司能够无条件避免交付现金或其他金融资产支付股息的合同义务；

③在发生强制付息事件的情况下，甲公司根据相应的议事机制能够决定普通股股利的支付，因此也就能无条件避免交付现金或其他金融资产支付股息的合同义务。

会计分录为：

借：银行存款	(1 000 × 100 - 3 000) 97 000	
贷：其他权益工具——优先股		97 000

### 13.59 「斯尔解析」

(1) 甲公司应将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

理由：甲公司购入的优先级A类资产支持证券所属的基础资产（股权投资和应收款项），不满足合同现金流量特征的条件。

(2) 甲公司应将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

理由：根据甲公司购买银行理财产品合同的约定，将客户投资理财产品募集的资金投资于3A级公司债券、申购新股和购买国债，底层资产不满足基本借贷安排，即无法通过合同现金流量测试，所以应分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(3)

①甲公司应收丙公司票据在初始确认时分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

理由：应收票据的合同现金流量特征仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付（与基本借贷安排相一致）；甲公司管理应收账款的业务模式既以收取合同现金流量为目标，又以出售该金融资产为目标。

②甲公司2×23年12月31日资产负债表中列示的项目名称为：应收款项融资。

提示：根据最新财务报告列报要求，“应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

③甲公司该应收票据符合终止确认的条件，应终止确认。

理由：根据协议约定，票据到期后，即使债务人不能按期支付款项，建设银行也无权向甲公司追索，说明甲公司转移了与该应收票据所有权上几乎所有风险和报酬，甲公司应终止确认该票据。

应编制的会计分录为：

借：银行存款	4 800	
财务费用	200	
贷：应收票据		5 000

（4）甲公司发行的永续债应当分类为权益工具。

理由：甲公司根据合同条款可以无条件避免交付现金或其他金融资产，即甲公司有权取消支付永续债当期的利息，且不构成违约，本次发行的永续债不设置投资者回售条款也不设置强制转换为普通股的条款，所以，应分类为权益工具。

会计分录为：

借：银行存款	3 000	
贷：其他权益工具		3 000





## 错题整理页





## 第十四章 租 赁



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 14.1 不考虑其他因素，下列各项满足《租赁》准则构成已识别资产条件的是（ ）。
- A.甲公司租赁A公司经营管道的30%部分
- B.乙公司租赁B公司拥有的卡车，B公司有大量类似的卡车可以满足合同要求
- C.丙公司租赁C公司拥有的光缆传输量的50%，C公司拥有多条可供租赁的光缆
- D.丁公司租赁D公司拥有的办公楼中的一层，D公司仅有一层满足合同要求
- 14.2 甲公司作为一家大型连锁超市，乙公司为某快消品生产厂商，甲、乙公司达成协议，乙公司租赁甲公司超市中某一固定面积的区域，用于销售自己生产的产品。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司会计处理的表述中错误的是（ ）。
- A.甲公司在整个租赁期内如果有变更乙公司租赁区域的实际能力，且通过变更甲公司将获得经济利益，则该合同中不存在已识别资产，不构成租赁
- B.甲公司在发生极特殊情况时，与乙公司协商一致后可以变更租赁区域，则该合同中不存在已识别资产，不构成租赁
- C.甲公司在合同中明确不得变更乙公司租赁的区域，则该合同中存在已识别资产，满足其他条件时应将其识别为一项租赁
- D.甲公司在整个租赁期内可以随时变更乙公司租赁的区域，但需要向乙公司支付大量的装修赔偿，该赔偿金额对甲公司而言不经济，则该合同中存在已识别资产，满足其他条件时应将其识别为一项租赁
- 14.3 甲公司从乙公司租入一辆汽车，租赁期2年，同时乙公司同意在整个租赁期内为甲公司免费维修该辆汽车，甲公司共支付租赁费用共计20万元。乙公司对从本公司购买相似汽车的客户提供2年汽车租赁，可观察对价为固定金额20万元，提供2年维修服务，可观察对价为固定金额5万元。不考虑折现及简化处理等因素，下列各项关于上述租赁交易会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.乙公司按租赁准则每月确认租赁收入0.83万元
- B.甲公司按接受服务进行会计处理
- C.乙公司分拆租赁部分和非租赁部分，按照相关规定分摊合同对价
- D.乙公司按收入准则每月确认服务收入0.83万元
- 14.4 2×23年1月1日，甲公司与乙公司签订商铺租赁合同，根据合同约定，乙公司在2×23年2月1日前将商铺腾空并移交甲公司，免租期为2个月。2×23年3月1日，甲公司在使用过程中发现商铺水管严重损坏需要维修，预计工期1个月，经与乙公司协商，将免租期延长至2×23年5月1日。上述合同满足租赁准则相关规定，该项租赁合同的租赁期开始日是（ ）。
- A.2×23年1月1日      B.2×23年2月1日      C.2×23年3月1日      D.2×23年5月1日
- 14.5 2×23年6月30日，甲公司与乙公司签订租赁合同，从乙公司租入一栋办公楼。根据租赁合同约定，该办公楼不可撤销的租赁期为5年，租赁期开始日为2×23年7月1日，月

租金为25万元，于每月月末支付，首3个月免付租金，在不可撤销的租赁期到期后，甲公司拥有按市场租金行使3年续租选择权。从2×23年7月1日起算，该办公楼剩余使用寿命为30年。假定在不可撤销租赁期结束时甲公司将行使续租选择权。不考虑其他因素，甲公司对该办公楼使用权资产计提折旧的年限是（ ）。

- A.5年                      B.8年                      C.30年                      D.4.75年

14.6 甲公司租入一台预计使用寿命为8年的机器设备，该租赁合同不可撤销租赁期为4年。根据合同约定，甲公司每年支付固定租金10万元，在第4年年末，甲公司有两种选择，第一，支付价款8万元购买该设备；第二，以年租金5万元的价格续租1年。甲公司在租赁期开始日评估认为在第4年年末购买该设备是经济的。假设不考虑其他因素，下列各项关于甲公司在确定租赁付款额的表述中正确的是（ ）。

- A.应以每年固定租金10万元确定，无须考虑第4年年末的情况  
B.应以每年固定租金10万元与支付购买设备款8万元合计确定  
C.应以前4年固定租金10万元与第5年固定租金5万元合计确定  
D.应以每年固定租金10万元确定，待到第4年年底时根据实际情况调整租赁付款额

14.7 承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份机器设备租赁合同，租赁期开始日，甲公司计算租赁付款额现值时，应首选的折现率是（ ）。

- A.承租人增量借款利率  
B.使出租人租赁收款额现值等于租赁资产公允价值的折现率  
C.银行同期贷款利率  
D.出租人的租赁内含利率

14.8 甲公司从乙公司租赁一台通用设备，根据合同约定，租赁期为2年，每年年末支付固定租金100万元，同时，如果使用该设备年产能达到10万件，甲公司每年需要额外支付10万元租金；如果使用该设备年产能不足5万件，乙公司需要每年退还甲公司10万元租金。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款年利率为5%。不考虑其他因素，甲公司应确认的租赁负债金额是（ ）。[ $(P/A, 5\%, 2) = 1.859$ ]

- A.185.9万元              B.204.5万元              C.167.3万元              D.148.7万元

14.9 甲公司从乙公司租赁一间商铺，甲公司初始确认的租赁负债金额为1 200万元，在签订租赁协议之前已向乙公司支付不可退还的保证金10万元，支付原租户搬迁补偿款6万元（乙公司同意补偿其中的3万元）。不考虑其他因素，甲公司应确认的使用权资产入账金额是（ ）。

- A.1 200万元              B.1 216万元              C.1 210万元              D.1 213万元

14.10 甲公司与乙公司签订租赁协议，根据协议约定，甲公司租赁乙公司1 000平方米的办公场所，租赁期5年。在第5年年末，甲公司和乙公司协商变更了原租赁协议，将租赁期延长3年，每年租金不变，延长租期的租金部分单独价格与调整后的金额相当。不考虑其他因素，下列各项关于上述交易会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.作为租赁合同变更，应与原租赁合同合并处理  
B.作为租赁合同变更，应将延长租赁期作为一项单独的租赁进行处理  
C.作为租赁合同变更，应将尚未履行部分与变更后的租赁合同合并作为一项新合同进行处理  
D.作为租赁合同变更，应采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，重新计量租赁负债

- 14.11 甲公司持有的下列租赁资产中，通常无法构成低价值资产租赁的是（ ）。  
A.饮水机 B.厢式货车  
C.员工通讯电话 D.办公椅
- 14.12 下列各项关于承租人对租赁业务会计处理的表述中，正确的是（ ）。  
A.租赁变更导致租赁期缩短至1年以内的，应改按短期租赁进行简化处理  
B.当承租人与出租人签订租赁期为1年的租赁合同时，应将其按照短期租赁进行简化处理  
C.包含购买选择权的租赁，若租赁期不超过12个月，可以按照短期租赁进行简化处理  
D.租赁变更导致租赁期缩短至1年以内的，承租人应调减使用权资产的账面价值，将部分终止租赁的相关利得或损失计入资产处置损益
- 14.13 甲公司将一台设备融资租赁给乙公司，根据合同约定，租赁期5年，年租金100万元，如果乙公司年销售额超过10 000万元，应额外向甲公司支付租金30万元。租赁期结束时乙公司拥有以50万元购买该设备的选择权，甲公司无法合理确定乙公司是否行使购买选择权。不考虑其他因素，租赁期开始日甲公司“应收融资租赁款——租赁收款额”科目的入账金额是（ ）。  
A.500万元 B.550万元 C.530万元 D.580万元
- 14.14 甲公司与乙公司签订融资租赁协议，根据协议约定，甲公司向乙公司出租一台通用设备，租赁期6年，年租金100万元，于每年年末支付。租赁期开始日该设备的公允价值为491.73万元，出租内含利率为6%。在第2年年初，甲公司和乙公司协商将设备年租金调整为每年90万元，甲公司内含利率仍为6%。此付款变更在租赁开始日生效，甲公司将租赁类别仍分类为融资租赁。不考虑其他因素，甲公司因上述合同变更对当期损益的影响金额是（ ）。（ $P/A, 6\%, 5$ ）=4.2124  
A.42.11万元 B.50万元 C.10万元 D.31.58万元
- 14.15 甲公司将临街商铺经营租赁给乙公司，租期自2×23年1月1日至2×25年12月31日。租期内第一个半年为免租期，之后每半年租金30万元，于每年年末支付。除租金外，如果租赁期内租赁商铺销售额累计达到3 000万元，甲公司将获得额外90万元经营分享收入。2×23年度商铺实现的销售额为1 000万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年应确认的租赁收入金额是（ ）。  
A.30万元 B.50万元 C.60万元 D.80万元

## 二、多项选择题

- 14.16 下列各项关于资产供应方拥有实质性替换权的表述中，正确的有（ ）。  
A.资产供应方因资产运行状况不佳进行修理而替换资产，具有实质性替换权  
B.难以确定资产供应方是否拥有实质性替换权，应视为资产供应方对该资产没有实质性替换权  
C.资产供应方替换资产的预期经济利益未超过替换资产所需成本，资产供应方不具有实质性替换权  
D.资产供应方在特定事件发生日拥有替换资产的权利，资产供应方不具有实质性替换权

- 14.17 假设合同中约定资产均为已识别资产，下列各项不影响客户能够控制对已识别资产在整个使用期间使用的有（ ）。
- 合同规定租赁汽车在使用期间仅限在某一特定区域使用
  - 合同规定客户使用零售区域需要向供应方支付零售收入一定比例作为对价
  - 合同规定客户使用生产设备的最大工作量
  - 合同规定客户不能在高风险海域使用合同中约定的船只
- 14.18 客户与供应商签订3年期衬衫购买合同，合同明确规定了衬衫的类型、数量和质量。供应商仅有一家工厂符合客户要求，无法用另外工厂生产的衬衫供货或从第三方购买衬衫。工厂的产能超过客户签订合同的产量，由供应商作出有关工厂运营的决策，包括工厂运行的生产水平，以及将工厂的额外产能用于履行其他客户的合同。假定不考虑其他条件，下列各项关于对该交易会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- 工厂不属于已识别资产，本合同不构成一项租赁
  - 工厂在合同中被隐含指定，属于已识别资产
  - 客户无法获得使用工厂所产生的几乎全部经济利益，本合同不构成一项租赁
  - 客户无权主导3年期内工厂的使用方式和使用目的，本合同不构成一项租赁
- 14.19 2×23年1月1日，甲公司与乙公司签订租赁合同，根据合同约定，甲公司向乙公司租赁大型处理器，该处理器的价值为1 000万元，租赁期为5年。2×23年1月3日，甲公司与乙公司的母公司丙公司签订合同，根据合同约定，甲公司向丙公司租赁该大型处理器的配套保护元件，同时丙公司负责维修。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司对该交易会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- 甲公司应当将与乙公司和丙公司签订的合同合并为一项租赁合同进行会计处理
  - 甲公司与乙公司、甲公司与丙公司签订的合同分别作为不同合同进行会计处理
  - 甲公司必须将与丙公司签订合同中租赁部分与非租赁部分分拆，分别进行会计处理
  - 甲公司可以不分拆合同中的租赁部分和非租赁部分，将其作为租赁业务进行会计处理
- 14.20 下列各项中关于租赁负债后续计量的说法中，正确的有（ ）。
- 确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额
  - 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额
  - 因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值
  - 并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生变化时重新计量租赁负债的账面价值
- 14.21 企业发生的下列事项中，需要重新计量租赁负债的有（ ）。
- 实质固定付款额发生变动
  - 担保余值预计的应付金额发生变动
  - 用于确定租赁付款额的指数发生变动
  - 终止租赁选择权的评估结果发生变化
- 14.22 下列各项关于使用权资产的表述中，正确的有（ ）。
- 承租人按照有关规定重新计量租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值
  - 使用权资产一般按月计提折旧
  - 使用权资产减值准备一经计提，不得转回
  - 承租人发生的租赁资产改良支出，应计入使用权资产



- 14.23 下列各项关于短期租赁和低价值资产租赁的说法中，正确的有（ ）。
- A.如果承租人对某类租赁资产作出了简化会计处理的选择，未来该类资产下所有的短期租赁都应采用简化会计处理
  - B.按照简化会计处理的短期租赁发生租赁变更或其他原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁
  - C.承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的目前状态下的价值进行评估
  - D.如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理
- 14.24 下列各项租赁中，甲公司应确认使用权资产和租赁负债的有（ ）。
- A.合同的不可撤销期间为9个月，包含4个月的续租选择权，甲公司合理确定将行使续租选择权
  - B.甲公司预期将租入的设备进行转租，该设备单独价格为8 000元
  - C.甲公司租入服务器组件，这些组件单独价格为2 000元，需要添加到租入的大型服务器以维护正常使用
  - D.甲公司租入打印机，并在6个月租赁期结束时可选择以低价购买该设备
- 14.25 甲公司的主要经营业务为租赁业务。不考虑其他因素，甲公司发生的下列经济业务中，通常应作为融资租赁进行会计处理的有（ ）。
- A.甲公司将一台设备租赁给乙公司，在租赁期满时该设备所有权转移给乙公司
  - B.甲公司将一条生产线租赁给丙公司，该生产线在租赁开始日的公允价值为1 000万元，租赁收款额的现值为950万元
  - C.甲公司将一台专用设备租赁给丁公司，该设备是专门为丁公司定制的，如果不作较大改造，其他承租人将无法使用
  - D.甲公司将一部预计可以使用10年，但已使用5年的仪器租赁给戊公司，租赁期为3年
- 14.26 下列各项中可能导致租赁被分类为融资租赁的有（ ）。
- A.若承租人撤销租赁，撤销租赁对于出租人造成的损失由承租人承担
  - B.资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人
  - C.承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间
  - D.承租人有购买租赁资产的选择权，购买价款预计远低于行使选择权时租赁资产的公允价值
- 14.27 甲公司与乙公司签订融资租赁协议，根据协议约定，甲公司向乙公司出租一台通用设备，租赁期6年，年租金100万元，于每年年末支付。租赁期开始日该设备的公允价值为491.73万元，出租内含利率为6%。在第2年年初，甲公司和乙公司协商将设备租赁期修改为3年，每年年末支付租金，租金变更为每年120万元。合同变更后不再符合融资租赁条件，将其变更为经营租赁。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.该设备应作为固定资产入账，其入账金额为500万元
  - B.应冲减应收融资租赁款，金额为421.23万元
  - C.第2年年末收取租金时应确认租赁收入120万元
  - D.应根据合同变更日甲公司的内含利率计算应冲减的应收融资租赁款



14.28 下列各项关于转租赁的说法中，正确的有（ ）。

- A.原租赁为短期租赁，且已按照简化会计处理方法的，应将转租赁分类为经营租赁
- B.原租赁形成使用权资产的，转租赁形成融资租赁的，应终止确认使用权资产，同时确认应收融资租赁款
- C.原租赁形成使用权资产的，转租赁形成经营租赁的，中间出租人应在资产负债表中继续保留使用权资产和租赁负债
- D.原租赁形成使用权资产的，转租赁形成融资租赁的，中间出租人既要确认转租赁的融资收益，也要确认原租赁的利息费用

14.29 下列各项关于生产商出租人的融资租赁会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A.该交易产生的损益应相当于按照考虑适用的交易量或商业折扣后的正常售价直接销售标的资产所产生的损益
- B.生产商出租人在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按出租人内含利率折现的现值两者孰低确认收入
- C.生产商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额
- D.按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本

### 三、计算分析题

14.30 甲公司相关年度发生的交易或事项如下：

(1) 2×18年12月1日，甲公司与乙公司签订租赁合同，甲公司租入乙公司某公寓的一整层，租赁期为2×19年1月1日至2×23年12月31日，租金50万元/年，于每年年初支付。2×19年1月1日，甲公司向乙公司支付第一年的租金50万元。当日，甲公司向房地产中介支付佣金2万元。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5%。2×19年1月1日，甲公司将从乙公司租入的公寓免费提供给10名管理人员居住。

(2) 2×20年1月1日，由于公寓出现严重质量问题，甲公司未向乙公司支付第二年租金，并与乙公司协商后解除租赁合同，双方不再互相补偿。

2×20年1月1日，甲公司以1 000万元向丙公司购买房屋，当日办理了款项支付、房产移交等手续；同日，甲公司以800万元的价格将房屋出售给10名管理人员，并约定该10名管理人员购买房屋后必须在甲公司服务5年。

(3) 2×20年5月12日，甲公司以成本700元/件、已计提存货跌价准备70元/件的自产产品作为福利发放给200名员工，每人1件。200名员工的构成为管理人员50人、销售人员30人、生产人员120人。该产品同期市场价格为640元/件。

其他资料：

(1)  $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ ,  $(P/A, 5\%, 4) = 3.5460$

(2) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，说明甲公司对租入公寓和将公寓提供给管理人员居住应当如何进行会计处理；计算使用权资产和租赁负债的初始入账金额，并编制甲公司2×19年度相关的会计分录。

(2) 根据资料(2)，计算甲公司终止租赁协议对2×20年度损益的影响金额，并编制甲公司相关会计分录；计算甲公司新购房屋出售给管理人员对2×20年度损益的影响金额，并编制相关会计分录。

(3) 根据资料(3), 编制甲公司发放非货币性福利相关的会计分录。

**14.31** 甲公司2×20年至2×23年与租赁相关业务如下:

(1) 2×20年1月1日, 甲公司从乙公司租入一台生产用设备, 租赁期为3年, 租赁期间为2×20年1月1日至2×22年12月31日, 租金按照下列两项中孰高的金额于每年年末支付:

①固定租金10万元;

②以每吨10元的价格乘以该设备所生产产品当年的销量确认应支付的租金; 甲公司预计租赁期三年内该设备所生产产品每年的销量分别是1万吨、1.2万吨和1.3万吨。

租赁期结束后, 甲公司有权按照当时的市价继续续租, 或者以50万元的优惠价格购入该设备。该设备预计剩余使用年限为10年。租赁期开始日, 甲公司管理层经合理评估后认为租赁到期时将按优惠价购入该设备。甲公司按直线法对使用权资产计提折旧, 预计净残值为0。2×20年1月1日, 乙公司确认的租赁内含利率为5%。

甲公司租入该设备后用于生产产品, 2×20年, 甲公司的生产产量为1万吨, 所生产的产品至年末已全部对外出售。

(2) 2×23年1月1日, 甲公司以50万元的价格购入该设备。

(3) 2×23年12月31日, 甲公司以40万元的价格将该设备对外出售, 同时以每年16万元的价格租回该设备, 租赁期为3年, 租赁期满后该设备归甲公司所有。假定售后租回交易中资产的转让不属于销售。

其他资料:

(1)  $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ ,  $(P/F, 5\%, 3) = 0.8638$ ;

(2) 不考虑增值税以及其他因素影响。

要求:

(1) 计算甲公司租赁期开始日租赁负债和使用权资产的初始确认金额, 并编制甲公司租入该设备的相关会计分录。

(2) 计算甲公司2×20年对设备计提折旧的金额; 计算2×20年年末租赁负债账面价值以及该业务对利润总额的影响金额; 编制甲公司2×20年年末与租赁负债相关的会计分录。

(3) 说明甲公司2×23年12月31日售后租回业务的会计处理原则, 并编制相关的会计分录。

**14.32** 甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)发生以下交易或事项:

(1) 2×20年2月1日, 甲公司与乙公司(甲公司全资子公司)签订5年期的租赁合同, 将其原自用的5 000平方米办公楼租赁给乙公司, 年租金为120万元, 自当日起租。甲公司该办公楼原价为1 000万元, 至出租日已计提折旧400万元, 未计提减值准备。出租日该办公楼的公允价值为2 000万元。

12月31日, 该办公楼的公允价值为2 100万元, 当日, 甲公司已一次性收到当年租金120万元。

(2) 2×21年2月1日, 乙公司将该5 000平方米办公楼转租给丙公司(非关联方), 期限为2年。当日, 乙公司已一次性收取当年租金150万元。

(3) 2×23年1月1日, 甲公司将一台大型生产设备出售给丁公司(非关联方), 售价5 500万元。该设备在交易前的原值是6 500万元, 已计提折旧2 000万元, 未计提减值准备。

同时，合同约定甲公司将该设备回租，租赁期为5年（该设备预计尚可使用6年），年租金1 200万元，于每年年末支付。根据交易条款和条件，甲公司转让该设备符合销售条件。该设备在销售当日的公允价值为5 000万元。甲、丁公司使用的内含年利率为5%。

其他有关资料：

- （1）甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。
- （2）不考虑初始直接费用和增值税等其他相关因素。
- （3） $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ 。

要求：

- （1）根据资料（1），编制甲公司有关交易事项的会计分录。
- （2）根据资料（1），说明甲公司该办公楼在其2×20年度个别报表和合并报表中分别应当如何列报，并说明理由。
- （3）根据资料（2），判断乙公司将5 000平方米办公楼转租是经营租赁还是融资租赁，说明理由，并说明乙公司应如何进行会计处理。
- （4）根据资料（3），计算甲公司使用权资产的入账金额和与转让至丁公司权利相关的利得。
- （5）根据资料（3），确定甲公司在租赁期开始日应编制的会计分录。（答案中的金额单位以万元表示）



## 答案与解析

### 一、单项选择题

14.1	D	14.2	B	14.3	C	14.4	B	14.5	B
14.6	B	14.7	D	14.8	A	14.9	D	14.10	D
14.11	B	14.12	D	14.13	A	14.14	A	14.15	B

### 二、多项选择题

14.16	BCD	14.17	ABCD	14.18	BCD	14.19	AD	14.20	ABC
14.21	ABCD	14.22	ABC	14.23	ABD	14.24	ABCD	14.25	ABC
14.26	ABCD	14.27	BC	14.28	ABCD	14.29	ACD		

### 一、单项选择题

- 14.1 **「斯尔解析」** D 本题考查的是已识别资产的判断。根据租赁准则的规定，构成已识别资产应同时满足三个条件：（1）对资产进行指定；（2）物理可区分；（3）资产供应方在整个使用期间对资产不具有实质性替换权。经营管道的30%部分、光缆传输量的50%，无法与其他部分在物理上进行区分，且不代表该资产的全部产能，因此，客户未获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益的权利，不满足构成已识别资产的条件，选项AC错误；卡车虽物理可区分，但由于B公司具有大量类似卡车可以满足合同要求，可以推断B公司具有实质性替换权，不满足构成已识别资产的条件，选项B错误；办公楼中的一层同时满足上述三个条件，构成已识别资产，选项D正确。

- 14.2 **「斯尔解析」** B 本题考查的是资产供应方是否拥有资产实质性替换权的理解，为否定式选择题。若资产供应方拥有对资产的实质性替换权，则合同中不存在已识别资产，即该合同不属于租赁合同。资产供应方拥有对资产的实质性替换权需要同时满足两个条件：

- （1）资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力；
- （2）资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

选项A所述情形，属于资产供应方拥有在整个使用期间资产的实质性替换权，则该区域不属于已识别资产，不构成租赁，选项A表述正确，不选；选项B所述情形，对于资产供应方而言，不存在替换资产的实际能力（需要与客户协商一致），不具有实质性替换权，合同中存在已识别资产，在满足其他条件时构成租赁，选项B表述错误，应选；选项C所述情形，对于资产供应方而言，不具有替换资产的实际能力（合同中明确不得变更），不具有实质性替换权，合同中存在已识别资产，满足其他条件时构成租赁，选项C表述正确，不选；选项D所述情形，对于资产供应方而言，行使替换权不能获得经济利益，不具有实质性替换权，合同中存在已识别资产，满足其他条件时构成租赁，选项D表述正确，不选。

- 14.3 「斯尔解析」 C 本题考查的是租赁的分拆。根据甲乙公司签订的合同，其同时包含租赁部分（租赁汽车）和非租赁部分（接受维修服务），此时，承租人和出租人应将租赁和非租赁部分进行分拆，在分拆时，租赁部分应按照租赁准则进行会计处理，非租赁部分按照适用的企业会计准则进行会计处理，选项ABD错误，选项C正确。

需要说明的是，出租人在进行分拆时，需要根据收入准则关于交易价格分摊的规定分摊合同对价，租赁部分的单独价格为20万元，非租赁部分的单独价格为5万元，分摊至租赁部分的租赁付款额 $=20 \times [20 / (20+5)] = 16$ （万元），分摊至维修服务的交易价格 $=20 \times [5 / (20+5)] = 4$ （万元）。

提示：对于租赁分拆的会计处理，企业会计准则对出租人和承租人的要求不同，具体如下：

（1）对于承租人，可以按照资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分合并为租赁，按照租赁准则进行会计处理；（可以选择）

（2）出租人应当分拆租赁部分和非租赁部分，根据收入准则关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

- 14.4 「斯尔解析」 B 本题考查的是租赁期开始日的确定。租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。承租人（甲公司）自2×23年2月1日起已取得对商铺使用权的控制，因此，租赁期开始日为2×23年2月1日，即租赁期包含出租人给予承租人的免租期，选项B正确，选项ACD错误。

提示：

（1）租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，不影响租赁期开始日的判断；

（2）注意区分“租赁期开始日”和“租赁开始日”：

- ①租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期，主要影响承租人何时对租赁资产和负债进行确认和计量；
- ②租赁开始日，是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较早者，主要影响出租人何时对相关租赁进行分类。

- 14.5 「斯尔解析」 B 本题考查的是租赁期的确定。租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，承租人有续租选择权，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包括续租选择权涵盖的期间。因为不可撤销的租赁期结束时甲公司将行使续租选择权，所以甲公司应按8年（5+3）确认租赁期，并按8年对该使用权资产计提折旧，选项B正确。

选项A错误，未考虑续租选择权的涵盖期间；选项C错误，误将资产的剩余使用寿命作为使用权资产计提折旧的年限；选项D错误，误将免租期扣除且未考虑续租选择权的涵盖期间。

- 14.6 「斯尔解析」 B 本题考查的是存在购买选择权租赁的会计处理。在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使购买标的资产的选择权。在评估时，承租人应考虑对其行使或不行使购买选择权产生经济激励的所有相关事实和情况，选项AD错误；如果承租人合理确定将行使购买标的资产的选择权，则租赁付款额中应包含购买选择权的行权价格，本例中，甲公司如果购买该设备需支付8万元，仍可以继续使用该设备，同时，甲公司评估认为该项购买是经济的，所以应在租赁期开始日将行使购买选择权价格计入租赁付款额中，选项B正确，选项C错误。

- 14.7 「斯尔解析」 D 本题考查的是承租人计算租赁付款额现值时折现率的确定。在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率，因此，在确定折现率时应首先选出租人的租赁内含利率，选项D正确，选项ABC错误；需要说明的是，租赁内含利率，是指使出租人的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公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。



- 14.8 【斯尔解析】 A** 本题考查的是租赁负债的初始计量。租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等，本例中，与未来产能挂钩的可变租赁付款额不计入租赁负债的初始入账金额，因此，甲公司应确认的租赁负债 $=100 \times (P/A, 5\%, 2) = 100 \times 1.859 = 185.9$ （万元），选项A正确；选项B错误，误将每年需额外支付的可变租赁付款额10万元计入租赁负债初始计量金额中；选项C错误，误将扣除每年退还的可变租赁付款额10万元后的金额计算租赁负债的初始计量金额；选项D错误，误将扣除每年需额外支付的可变租赁付款额10万元与每年退还的可变租赁付款额10万元后的金额计算租赁负债的初始计量金额。

提示：

对于可变租赁付款额，需要区分如下情形进行会计处理：

情形	会计处理
由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动 (如与消费者价格指数、 基准利率和市场租金费率挂钩)	影响租赁负债初始计量金额
承租人源自租赁资产的绩效 租赁资产的使用	于发生时计入当期损益或资产成本

- 14.9 【斯尔解析】 D** 本题考查的是使用权资产入账金额的计算。使用权资产的入账金额=租赁负债的初始计量金额+在租赁开始日或之前支付的租赁付款额+初始直接费用-租赁激励相关款项 $=1\,200+10+6-3=1\,213$ （万元），选项D正确，需要说明的是，不可退还的保证金构成使用权资产的入账金额；选项A错误，仅将租赁负债的初始入账金额作为使用权资产的初始入账成本；选项B错误，未扣除租赁激励金额；选项C错误，未将支付的搬迁补偿款计入使用权资产的初始入账成本。

- 14.10 【斯尔解析】 D** 本题考查的是承租人租赁合同变更的会计处理。租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

(1) 该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；

(2) 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。题目所述租赁变更未能同时满足上述条件（租赁范围没变），租赁变更不能作为一项单独租赁处理。在租赁变更生效日，承租人应当按照有关租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊，按照有关租赁期的规定确定变更后的租赁期，并采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债，选项D正确，选项ABC错误。

- 14.11 【斯尔解析】 B** 本题考查的是低价值资产租赁的判断标准，为否定式提问。低价值资产租赁是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁，承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。通常情况下，符合低价值资产租赁的资产全新状态下的绝对价值应低于人民币40 000元。箱式货车的价值一般在40 000元以上，通常无法构成低价值资产租赁，选项B应选；饮水机、员工通讯电话、办公椅等全新状态下的绝对价值一般低于人民币40 000元，符合低价值资产租赁的判断标准，选项ACD不选。

- 14.12 【斯尔解析】 D** 本题考查的是承租人租赁业务的会计处理。租赁变更导致租赁期缩短至1年以内的，承租人应调减使用权资产的账面价值，将部分终止租赁的相关利得或损失计入资产处置损益。企业不得改按短期租赁进行简化处理或追溯调整，选项D正确，选项A错误；当承租人与出租人签订租

赁期为1年的租赁合同时，应当基于所有相关事实和情况判断可强制执行合同的期间以及是否存在实质续租、终止等选择权以合理确定租赁期，不能简单认为租赁期为1年，选项B错误；包含购买选择权的租赁，即使租赁期不超过12个月，也不属于短期租赁，选项C错误。

- 14.13 「斯尔解析」 A 本题考查的是租赁收款额的确定。租赁收款额=固定付款额+取决于指数或比率的可变租赁付款额+合理确定承租人将行使购买选择权的行权价格+承租人行使终止租赁选择权需支付的款项+由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值=100×5+0+0+0+0=500（万元），选项A正确。

选项B错误，误将乙公司购买选择权的行权价格计入租赁收款额的入账金额；选项C错误，误将取决于经营业绩相关的可变租赁付款额计入租赁收款额的入账金额；选项D错误，误将乙公司行使购买选择权的行权价格和与经营业绩相关的可变租赁付款额计入租赁收款额的入账金额。

提示：“应收融资租赁款——租赁收款额”科目核算的是出租人在租赁期开始日，尚未收到的租赁收款额，此处无须考虑折现问题。

- 14.14 「斯尔解析」 A 本题考查的是出租人租赁合同变更对损益影响金额的确定。如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁条件的，修改或重新议定租赁合同，未导致应收融资租赁款终止确认，但导致未来现金流量发生变化的，应当重新计算该应收融资租赁款的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。

不考虑其他因素，租赁期开始日该设备的公允价值=应收融资租赁款账面价值。第一年年末，应收融资租赁款账面价值=491.73×(1+6%)-100=421.23（万元），租赁合同变更后应收融资租赁款的账面价值=90×(P/A, 6%, 5)=90×4.2124=379.12（万元），影响损益金额=421.23-379.12=42.11（万元），选项A正确。选项B错误，误将剩余五年原租赁收款额与变更后租赁收款额的差额作为影响损益金额；选项C错误，误将原每年租赁收款额与变更后每年租赁收款额的差额作为影响损益金额；选项D错误，无法通过计算得出。

- 14.15 「斯尔解析」 B 本题考查的是存在免租期情形下出租人经营租赁资产租赁收入的确定。出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配。2×23年1月1日至2×25年12月31日，甲公司应收租金总额=30×5=150（万元），2×23年应分摊的租赁收入金额=150÷3=50（万元）；在租赁期内商铺累计销售额是否能够达到3000万元尚不确定，与经营业绩相关的可变租赁付款额不应计入2×23年租赁收入，因此，甲公司2×23年应确认的租赁收入金额为50万元，选项B正确。选项A错误，误以免租后的半年租金计入2×23年租赁收入；选项C错误，未将应收租金总额在不扣除免租期的整个租赁期分摊；选项D错误，误将本年度分摊的可变租赁付款额计入本年租赁收入金额。

## 二、多项选择题

- 14.16 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是资产供应方拥有资产实质性替换权的判断。同时符合下列条件时，表明资产供应方拥有替换资产的实质性替换权：

- (1) 资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力。
- (2) 资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

因资产运行状况不佳进行维修而替换资产不具有实质性替换权，选项A错误；难以确定资产供应方是否拥有实质性替换权的，应视为资产供应方没有对该资产的实质性替换权，选项B正确；资产供应方替换资产的预期经济利益未超过替换资产所需成本，不考虑其他条件时，资产供应方不具有实质性替换权，选项C正确；如果合同仅赋予资产供应方在特定日期或者特定事件发生日或之后拥有替换资产

的权利或义务，考虑到资产供应方没有在整个使用期间替换资产的实际能力，资产供应方的替换权不具有实质性，选项D正确。

**14.17 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是客户是否控制已识别资产使用权的判断，为否定式提问。在判断客户是否控制已识别资产使用权时，需要考虑以下两个因素：

(1) 客户是否有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益。在评估客户是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时，企业应当在约定的客户权利范围内考虑其所产生的经济利益，选项A应选；合同规定客户应向资产供应方或另一方支付因使用资产所产生的部分现金流量作为对价，该现金流量仍应视为客户因使用资产而获得的经济利益的一部分，如合同规定客户使用零售区域需要向供应方支付零售收入一定比例作为对价，该条款本身并不妨碍客户拥有获得使用零售区域所产生的几乎全部经济利益的权利，选项B应选；

(2) 客户是否有权主导资产的使用。合同规定的最大工作量以及不能在高风险海域使用合同中约定的船只，属于保护性条款，虽然对客户使用资产权利的范围作出了限定，但其本身不足以否定客户拥有主导资产使用的权利，选项CD应选。

**14.18 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是租赁的识别。一项合同要被分类为租赁，必须满足三要素：(1) 存在一定期间；(2) 存在已识别资产；(3) 资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。工厂（物理可区分）在合同中进行了隐性指定（对资产的指定），且仅有一家工厂符合客户要求（资产供应方在整个使用期间不具有实质性替换权），属于已识别资产，选项A错误，选项B正确；供应方可以将工厂额外的产能用于履行其他客户合同，意味着客户无法获得在使用期间所产生的几乎全部经济利益，也无权主导工厂的使用目的和方式，客户并未控制已识别资产的使用权，所以，该合同不属于租赁，选项CD正确。

**14.19 「斯尔解析」 AD** 本题同时考查租赁的合并与分拆。企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，应当合并为一份合同进行会计处理。甲公司与乙公司、丙公司（乙公司的关联方）签订的租赁合同属于一揽子交易，应进行合并，选项A正确，选项B错误；甲公司（承租人）为简化处理，可以选择将合同中包含的租赁部分和非租赁部分不进行分拆，按照租赁准则进行会计处理，选项D正确，选项C错误。

**14.20 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是租赁负债的后续计量。确认租赁负债的利息时，应借记“财务费用”科目，贷记“租赁负债——未确认融资费用”科目，增加租赁负债的账面金额，选项A正确；支付租赁付款额时，应借记“租赁负债——租赁付款额”科目，贷记“银行存款”科目，减少租赁负债的账面金额，选项B正确；因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值，选项C正确；并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益（而非重新计量租赁负债账面价值），但按规定应计入存货成本的从其规定，选项D错误。

**14.21 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是承租人重新计量租赁负债的情形。在租赁期开始日后，当发生下列四种情形时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债：

- (1) 实质固定付款额发生变动，选项A正确；
- (2) 担保余值预计的应付金额发生变动，选项B正确；
- (3) 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动，选项C正确；
- (4) 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化，选项D正确。

提示：仅当现金流量发生变动时，即租赁付款额的变动生效时，承租人才应重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额。



14.22 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是使用权资产的会计处理。承租人按照有关规定重新计量租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值，选项A正确；使用权资产一般按月计提折旧，选项B正确；使用权资产减值准备一经计提，不得转回，选项C正确；承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目，选项D错误。

14.23 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是短期租赁和低价值资产租赁的会计处理。对于短期租赁，承租人可以按照租赁资产的类别做出简化会计处理的选择，如果承租人对某类租赁资产作出了简化会计处理的选择，未来该类资产下所有的短期租赁都应采用简化会计处理，选项A正确；按照简化会计处理的短期租赁发生租赁变更或其他原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁，重新按照相关规定判断该项租赁是否可以简化处理，选项B正确；承租人在判断是否属于低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限，选项C错误；如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理，选项D正确。

14.24 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是承租人租赁业务的会计处理。在新租赁准则下，承租人的会计处理不再区分经营租赁和融资租赁，而是采用单一的会计处理模型，即除采用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁外，对所有租赁均确认使用权资产和租赁负债。甲公司能够合理确定行使续租选择权的，续租期间应构成租赁期，所以，租赁期为13个月（超过12个月），不能作为短期租赁处理，不适用简化模型，应确认使用权资产和租赁负债，选项A正确；如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化处理，应确认使用权资产和租赁负债，选项B正确；低价值资产应同时满足只有承租人能够从单独使用该低价值资产或将其与承租人易于获得的其他资源一起使用中获利，且该项资产与其他租赁资产没有高度依赖或高度关联关系时，才能对该资产租赁选择进行简化会计处理（虽然租入单价2 000元的资产，但该项资产需要添加到大型服务器使用，存在高度依赖或高度关联关系，不适用简化模型），应确认使用权资产和负债，选项C正确；包含购买选择权的租赁不属于短期租赁，不适用简化模型，应确认使用权资产和负债，选项D正确。

14.25 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是出租人融资租赁的判断标准。一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：

- （1）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人（选项A正确）；
- （2）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于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行使该选择权；
- （3）资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。实务中，这里的“大部分”一般指租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的75%以上（含75%），如果租赁资产是旧资产，在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的75%以上的，则这条判断标准不适用，不能使用这条标准确定租赁的分类，选项D错误；
- （4）在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值，这里的“几乎相当于”，通常掌握在90%以上，选项B正确；
- （5）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用，选项C正确。

14.26 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是一项租赁可能被分类为融资租赁的迹象。一项租赁存在下列一项或多项迹象的，可能被分类为融资租赁：

- （1）若承租人撤销租赁，撤销租赁对于出租人造成的损失由承租人承担，选项A正确；
- （2）资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人，选项B正确；
- （3）承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间，选项C正确；

(4) 承租人有购买租赁资产的选择权, 购买价款预计远低于行使选择权时租赁资产的公允价值, 选项D正确。

**14.27 「斯尔解析」 BC** 本题考查的是出租人租赁合同变更的会计处理。如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理, 且满足假如变更在租赁开始日生效, 该租赁会被分类为经营租赁条件的, 出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理, 并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值。

根据题干不考虑其他因素, 租赁期开始日该设备的公允价值=应收融资租赁款账面价值; 第一年年末, 甲公司应收融资租赁款账面价值=491.73×(1+6%)-100=421.23(万元), 因此, 租赁资产的入账金额为421.23万元, 选项A错误, 选项B正确。租赁变更后, 该项租赁作为经营租赁, 甲公司应将每年年末收取的租金确认为租赁收入, 选项C正确; 在计算应冲减的应收融资租赁款时, 应根据租赁开始日的内含利率计算, 选项D错误。

甲公司应编制的会计分录为:

租赁开始日:

借: 应收融资租赁款——租赁收款额	(100×6) 600	
贷: 融资租赁资产		491.73
应收融资租赁款——未实现融资收益	(600-491.73) 108.27	

第一年年末收取第一期租金时:

借: 银行存款	100	
贷: 应收融资租赁款——租赁收款额		100
借: 应收融资租赁款——未实现融资收益	(491.73×6%) 29.50	
贷: 租赁收入		29.50

第一年年末应收融资租赁款的账面价值=600-108.27-100+29.50=421.23(万元)。

第二年年末租赁变更日:

借: 固定资产	421.23	
贷: 应收融资租赁款——未确认融资收益	(500-421.23) 78.77	
贷: 应收融资租赁款——租赁应收款	(600-100) 500	

第二年年末收取第二期租金时:

借: 银行存款	120	
贷: 租赁收入		120

**14.28 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是转租赁的会计处理。原租赁为短期租赁, 且已按照简化会计处理方法的, 应将转租赁分类为经营租赁, 选项A正确; 原租赁形成使用权资产的, 转租赁形成融资租赁的, 应终止确认使用权资产, 同时确认应收融资租赁款, 选项B正确; 原租赁形成使用权资产的, 转租赁形成经营租赁的, 中间出租人应在资产负债表中继续保留使用权资产和租赁负债, 选项C正确; 原租赁形成使用权资产的, 转租赁形成融资租赁的, 中间出租人既要确认转租赁的融资收益, 也要确认原租赁的利息费用, 选项D正确。

**14.29 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理。如果生产商或者经销商出租其产品或商品构成融资租赁, 则该交易产生的损益应相当于按照考虑适用的交易量或商业折扣后的正常售价直接销售标的资产所产生的损益, 选项A正确; 生产商或经销商出租人在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率(而非出租人内含利率)折现的现值两者孰低



确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本，选项B错误，选项D正确；生产商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额，选项C正确。

### 三、计算分析题

#### 14.30 「斯尔解析」

(1)

①会计处理：甲公司应按对租入的公寓确认使用权资产和租赁负债，将公寓免费提供管理人员使用时应将使用权资产累计折旧金额计入应付职工薪酬，并按受益对象分摊；

②租赁负债的初始入账金额 =  $50 \times (P/A, 5\%, 4) = 177.3$  (万元)；

使用权资产的初始入账金额 = 租赁负债的初始入账金额 + 预付租金 + 初始直接费用 - 租赁激励 + 复原费等支出 =  $177.3 + 50 + 2 - 0 + 0 = 229.30$  (万元)

③甲公司应编制的会计分录为：

租赁期开始日，确认使用权资产和租赁负债：

借：使用权资产	229.30
租赁负债——未确认融资费用	(200 - 177.3) 22.7
贷：租赁负债——租赁付款额	(50 × 4) 200
银行存款	52

资产负债表日，摊销租赁负债利息：

借：财务费用	8.87
贷：租赁负债——未确认融资费用	(177.3 × 5%) 8.87
借：租赁负债——租赁付款额	50
贷：银行存款	50

确认职工薪酬费用：

借：应付职工薪酬	45.86
贷：使用权资产累计折旧	(229.30/5) 45.86
借：管理费用	45.86
贷：应付职工薪酬	45.86

(2)

①终止租赁协议对甲公司2 × 20年度损益的影响金额 = 使用权资产的账面价值 - 租赁负债的账面价值 =  $(229.30 - 45.86) - (177.3 + 8.87) = -2.73$  (万元)

提示：终止租赁协议导致使用权资产和租赁负债终止确认，两者的差额即为对损益的影响金额。

应编制的会计分录为：

借：租赁负债——租赁付款额	200
使用权资产累计折旧	45.86
贷：租赁负债——未确认融资费用	(22.7 - 8.87) 13.83
使用权资产	229.3
资产处置损益	2.73

②甲公司将新购房屋出售给管理人员对2 × 20年度损益的影响金额 =  $(1\,000 - 800) / 5 = 40$  (万元)

应编制的会计分录为：

购买房屋时：

借：固定资产	1 000	
贷：银行存款		1 000

向员工出售时：

借：银行存款	800	
长期待摊费用	200	
贷：固定资产		1 000

确认职工薪酬费用时：

借：应付职工薪酬	( 200/5 ) 40	
贷：长期待摊费用		40
借：管理费用	40	
贷：应付职工薪酬		40

( 3 )

应编制的会计分录为：

①确认职工薪酬时：

借：应付职工薪酬	128 000	
贷：主营业务收入	( 640 × 200 ) 128 000	
借：主营业务成本	[ ( 700 - 70 ) × 200 ] 126 000	
存货跌价准备	( 200 × 70 ) 14 000	
贷：库存商品	( 200 × 700 ) 140 000	

②按受益对象分摊时：

借：管理费用	( 50 × 640 ) 32 000	
销售费用	( 30 × 640 ) 19 200	
生产成本	( 120 × 640 ) 76 800	
贷：应付职工薪酬	( 200 × 640 ) 128 000	

#### 14.31 「斯尔解析」

( 1 )

①租赁负债的初始确认金额 =  $10 \times (P/A, 5\%, 3) + 50 \times (P/F, 5\%, 3) = 10 \times 2.7232 + 50 \times 0.8638 = 70.42$  (万元)。

②使用权资产的初始确认金额 = 租赁负债的初始确认金额 + 预付租金 + 初始直接费用 - 租赁激励 + 复原费等 =  $70.42 + 0 + 0 - 0 + 0 = 70.42$  (万元)。

提示：

本题中，租赁付款额中包含基于资产使用绩效的可变性，且在相关年度内确实可避免支付较高租金（即产量不达标），但年付款额10万元是不可避免的，属于实质固定付款额，应纳入租赁负债的初始计量。若产量超过当年预期，应作为可变租赁付款额（非与指数或比率相关），于发生时计入当期损益。

应编制的会计分录为：

借：使用权资产	70.42	
租赁负债——未确认融资费用	( 80 - 70.42 ) 9.58	
贷：租赁负债——租赁付款额	( 10 × 3 + 50 ) 80	

(2)

①  $2 \times 20$  年甲公司对设备计提折旧的金额  $= 70.42 / 10 = 7.04$  (万元) ;

提示: 使用权资产通常自租赁期开始的当月计提折旧。

② 租赁负债期末账面价值  $=$  期初账面价值  $+$  本年利息摊销  $-$  本年支付租金  $= 70.42 + 70.42 \times 5\% - 10 = 63.94$  (万元)

③ 该业务对利润总额的影响金额  $=$  设备的折旧金额  $+$  利息摊销金额  $= 7.04 + 70.42 \times 5\% = 10.56$  (万元)

提示: 该设备所生产的产品当年全部对外出售, 因此, 相关产品的成本已结转至营业成本, 影响利润总额。

应编制的会计分录为:

借: 租赁负债——租赁付款额	10	
贷: 银行存款		10
借: 财务费用	( $70.42 \times 5\%$ ) 3.52	
贷: 租赁负债——未确认融资费用		3.52
借: 制造费用	7.04	
贷: 使用权资产累计折旧		7.04

(3)

① 会计处理原则: 售后租回交易中的资产转让不属于销售的, 甲公司作为卖方 (承租人) 不终止确认所转让的资产, 而应当将收到的现金作为金融负债。

② 应编制的会计分录为:

借: 银行存款	40	
贷: 长期应付款		40

#### 14.32 「斯尔解析」

(1)

$2 \times 20$  年 2 月 1 日:

借: 投资性房地产——成本	2 000	
累计折旧	400	
贷: 固定资产		1 000
其他综合收益		1 400

$2 \times 20$  年 12 月 31 日:

借: 投资性房地产——公允价值变动	100	
贷: 公允价值变动损益		100
借: 银行存款	120	
贷: 其他业务收入		110
预收账款		10

(2)

甲公司该办公楼在其  $2 \times 20$  年度个别报表中列报为投资性房地产, 在合并报表中列报为固定资产。

理由: 在甲公司个别报表中, 已出租的建筑物属于投资性房地产; 在甲公司编制合并财务报表时, 应站在企业集团角度对该特殊交易事项予以调整, 其实质为办公楼仍处于自用状态, 在合并财务报表层面应作为固定资产列报。

(3)

乙公司转租业务应分类为经营租赁。

理由：在对转租赁进行分类时，乙公司应基于原租赁中产生的使用权资产进行分类。转租赁期限占原租赁剩余期限比例为 $2/4=50\%$ （低于 $75\%$ ），所以应分类为经营租赁。

会计处理：乙公司应继续确认使用权资产的折旧费用和租赁负债的利息，并确认转租赁的租赁收入。

(4)

① “拆” 融资：

超额售价=实际售价-资产当天公允价值=5 500-5 000=500（万元）

提示：正常市场交易应当以公允价值达成，本题中，交易价格>公允价值，应将超额部分确认为额外融资。

年付款额现值=1 200×（P/A，5%，5）=5 195.40（万元）

其中，与租赁相关的租赁付款额的现值=5 195.4-500=4 695.40（万元）

提示：该项交易含有融资成分，因此，甲公司在后续年度支付“租金”时，实际上需偿付两项义务：

（1）租回资产应付的租赁付款额；（2）与融资相关的支付义务。

② “拆” 资产权利：

出售日，该资产账面价值=原值-累计折旧-固定资产减值准备=6 500-2 000-0=4 500（万元）；

租回资产权利的账面价值=资产账面价值×租回资产权利的公允价值/资产整体权利的公允价值=4 500×4 695.40/5 000=4 225.86（万元）

提示：

（1）甲公司对该部分租回资产的权利不应予以终止确认，而应确认为使用权资产；

（2）在不考虑预付租金等其他条件时，租赁负债的初始入账金额等于使用权资产初始入账金额，因此上述公式中以“租赁付款额的现值”代表租回资产权利的公允价值。

转让的资产权利账面价值=4 500-4 225.86=274.14（万元）

提示：该部分资产权利真正转让，应予以终止确认，并确认资产处置损益。

③ “拆” 处置损益：

该项交易中，资产转让的整体损益金额=公允价值-账面价值=5 000-4 500=500（万元）；

结合“（2）拆‘资产权利’”可知，该资产真正终止确认产生的损益金额=整体损益金额×转让权利账面价值/资产整体权利账面价值=500×274.14/4 500=30.46（万元）。

(5)

甲公司应编制的会计分录为：

① 与额外融资相关：

借：银行存款	500	
贷：长期应付款		500

② 与租赁相关：

借：银行存款	5 000	
累计折旧	2 000	
使用权资产	4 225.86	
贷：固定资产		6 500
租赁负债		4 695.40
资产处置损益		30.46



## 错题整理页





## 第十五章 持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 15.1 下列各项关于持有待售类别分类的基本要求及会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A. 由于发生企业无法控制的原因，导致出售未能在一年内完成的，若属于关联方之间的交易，则不允许放松一年期限条件
  - B. 对于划分为持有待售的对子公司的长期股权投资，不应将其纳入合并范围
  - C. 拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组，不应划分为持有待售类别
  - D. 企业不应因持有待售的非流动资产或处置组仍在产生零星收入而不将其划分为持有待售类别
- 15.2 企业发生的下列交易或事项中，不考虑其他因素，应划分为持有待售类别的是（ ）。
- A. 甲公司与A公司签定不可撤销协议，约定在1年内完成自用办公楼转让，但如果甲公司新建办公楼无法按时交付，应在甲公司新建办公楼交付后再腾空转让
  - B. 乙公司与B公司达成购买意向，将闲置设备出售给B公司，但尚未获得B公司管理层批准
  - C. 丙公司与C公司签订购买协议，将现用的一条生产线设备出售给C公司，预计2个月内办理完毕交接手续
  - D. 丁公司与D公司为关联方，双方签订协议，丁公司将闲置厂房出售给D公司用于商业改造，但由于城市整体规划原因，导致该项转让预计延期1年完成
- 15.3 下列各项关于持有待售的长期股权投资表述中，符合企业会计准则规定的是（ ）。
- A. 出售子公司导致丧失控制权，但仍拥有权益的，在母公司个别财务报表中将子公司出售部分划分为持有待售类别
  - B. 出售子公司导致丧失控制权，但仍拥有权益的，在合并财务报表中将全部资产和负债划分为持有待售类别
  - C. 出售联营企业投资，剩余股权不具有重大影响，剩余股权在出售股权前应按公允价值进行计量
  - D. 出售子公司投资，但未丧失控制权的，应在合并财务报表中将出售部分对应的资产和负债划分为持有待售类别
- 15.4 下列各项关于资产分类或转换的会计处理中，符合会计准则规定的是（ ）。
- A. 将投资性房地产的后续计量由公允价值模式变更为成本模式
  - B. 因签订不可撤销的出售部分联营企业股权投资的协议，转让后不再产生重大影响，该项交易将在一年内完成，将对联营企业投资终止采用权益法核算并作为持有待售资产列报
  - C. 对子公司失去控制或重大影响导致将长期股权投资转换为以摊余成本计量的金融资产
  - D. 因业务模式变更导致以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

- 15.5 下列各项中，计提减值准备后不得转回的是（ ）。
- A. 固定资产被划分为持有待售后计提的减值准备  
B. 处置组中被划分为持有待售类别后对处置组中包含的商誉计提的减值准备  
C. 存货跌价准备  
D. 其他债权投资减值准备
- 15.6 下列各项关于被划分为持有待售类别后计量的表述中，正确的是（ ）。
- A. 划分为持有待售类别后的处置组，其中包括其他权益工具投资的，应按账面价值计量  
B. 划分为持有待售的非流动资产，后续期间公允价值减去出售费用后的净额增加，以前确认的减值准备应当予以恢复  
C. 划分为持有待售类别后的处置组，其中包括非流动负债需要计提利息的，应按规定继续计提利息  
D. 划分为持有待售类别后的处置组，如果发生减值，应当计提减值准备，并按处置组中各项资产的账面价值比例进行分配
- 15.7 2×23年6月30日，甲公司拟出售一项固定资产，并满足划分为持有待售类别的条件。当日，该项固定资产的公允价值为320万元，预计出售费用为5万元。该固定资产购买于2×16年12月11日，原值为1 000万元，预计净残值为零，预计使用寿命为10年，采用年限平均法计提折旧，取得时已达到预定可使用状态。不考虑其他因素，该固定资产2×23年6月30日应予列报的金额是（ ）。
- A. 320万元      B. 315万元      C. 345万元      D. 350万元
- 15.8 甲公司某项非流动资产在被划分为持有待售前账面价值为1 200万元，后续因其他原因不满足持有待售类别的划分条件，如果没有被划分为持有待售的非流动资产，该项资产在此期间应计提折旧金额为100万元。当日，该项资产的公允价值为1 250万元，处置费用100万元，预计未来现金流量现值为1 210万元。不考虑其他因素，当日该项非流动资产的账面价值是（ ）。
- A. 1 150万元      B. 1 210万元      C. 1 200万元      D. 1 100万元
- 15.9 甲公司2×23年度财务报告经批准于2×24年4月15日对外报出。2×23年10月1日，甲公司与交易对手方签订股权出售协议，协议约定甲公司出售其全资子公司（乙公司）80%的股权。2×24年3月15日，双方办理完成股权过户登记手续、董事会改选、支付股权转让款等事项。乙公司的经营地区在华南，是甲公司一个单独的主要经营地区。处置乙公司股权后，甲公司将退出华南地区。下列各项关于甲公司2×23年度财务报表处理的表述中，正确的是（ ）。
- A. 比较合并财务报表中，将乙公司2×22年度的经营损益列报为终止经营损益  
B. 合并财务报表中，终止经营损益为乙公司2×23年10月至12月的经营损益  
C. 个别财务报表中，将持有的乙公司长期股权投资的80%重分类为持有待售资产  
D. 合并财务报表中，不再将乙公司纳入2×23年度合并范围

## 二、多项选择题

- 15.10 下列各项关于固定资产会计处理的表述中，错误的有（ ）。
- A. 将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品对外销售的，取得的价款应冲减固定资产成本

- B. 为保持固定资产使用状态发生的日常修理支出予以资本化计入固定资产成本
- C. 已签订不可撤销合同，拟按低于账面价值的价格出售的固定资产，停止计提折旧并按账面价值结转固定资产清理
- D. 不再满足持有待售类别划分条件时，应当按照划分为持有待售类别前的账面价值和可收回金额孰低计量

15.11 2×23年9月，甲公司为整合公司资源，经董事会决议，处置部分生产线。2×23年12月31日，甲公司与乙公司签订某生产线出售合同。合同约定，该项交易自合同签订之日起10个月内完成，原则上不可撤销，但因外部审批及其他不可抗力因素影响的除外。如果取消合同，主动提出取消的一方应向对方赔偿损失560万元，生产线出售价格为2 600万元，甲公司负责生产线的拆除并运送至乙公司指定地点，经乙公司验收后付款。2×23年年末，甲公司该生产线账面价值为3 200万元，预计拆除、运送等费用为120万元。2×24年3月在合同实际执行过程中，因乙公司所在的地方政府出台新的产业政策，乙公司购入资产属于新政策禁止行业，乙公司提出取消合同并支付了赔偿款。不考虑其他因素，下列关于甲公司对于上述事项的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 自2×24年1月起对拟处置生产线停止计提折旧
- B. 自2×24年3月知晓合同将予取消时起，对生产线恢复计提折旧
- C. 2×23年资产负债表中该生产线列报金额为3 200万元
- D. 2×24年将取消合同取得的乙公司赔偿款确认为营业外收入

15.12 下列各项关于持有待售类别列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 持有待售资产和持有待售负债应以净额列示
- B. “持有待售资产”作为流动资产列示
- C. “持有待售负债”作为流动负债列示
- D. 非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后调整事项进行会计处理

15.13 下列各项均已处置或被划分为持有待售类别，不考虑其他条件，满足终止经营的有（ ）。

- A. 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区
- B. 该组成部分是拟对一项独立的主要业务进行处置的一项相关联计划的一部分
- C. 该组成部分是拟对一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分
- D. 该组成部分是专为转售而取得的联营企业，且不构成一个独立的主要业务或一个单独的主要经营地区

15.14 下列各项关于终止经营列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益
- B. 终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列报的终止经营损益应当从认定为终止经营后的报告期间开始
- C. 被划分为持有待售状态的非流动资产或处置组中的资产和负债，应调整可比会计期间资产负债表
- D. 企业专为转售而取得的持有待售子公司的全部资产和负债应分别作为持有待售资产和持有待售负债项目列示

## 答案与解析

### 一、单项选择题

15.1	B	15.2	C	15.3	B	15.4	D	15.5	B
15.6	C	15.7	B	15.8	D	15.9	A		

### 二、多项选择题

15.10	ABCD	15.11	AD	15.12	BC	15.13	ABC	15.14	AD
-------	------	-------	----	-------	----	-------	-----	-------	----

### 一、单项选择题

- 15.1 「斯尔解析」 B 本题考查的是持有待售类别分类的基本要求及会计处理，为否定式提问。由于发生企业无法控制的原因，导致出售未能在一年内完成的，若属于关联方之间的交易，则不允许放松一年期限条件，选项A表述正确，不选；无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别，企业始终应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定确定合并范围，是否划分为持有待售，并不影响合并财务报表的编制范围，选项B表述错误，应选；拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组，不应划分为持有待售类别，选项C表述正确，不选；企业不应因持有待售的非流动资产或处置组仍在产生零星收入而不将其划分为持有待售类别，选项D表述正确，不选。

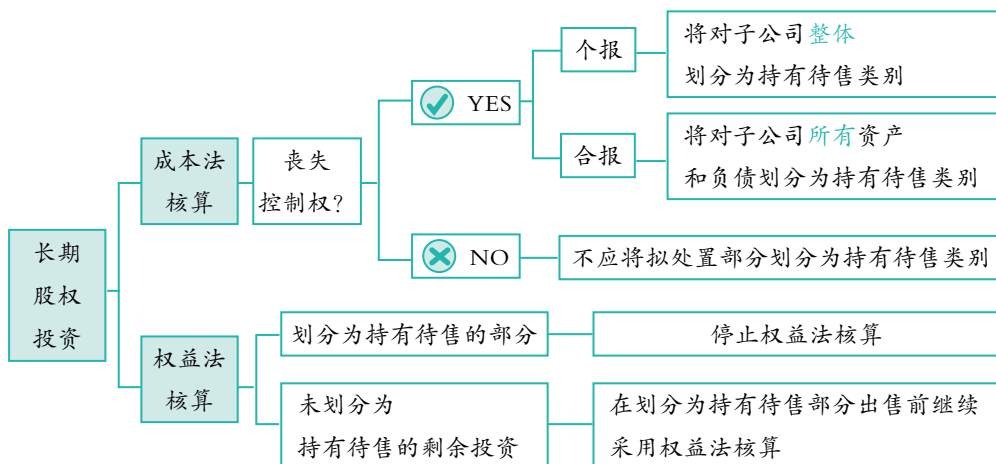
- 15.2 「斯尔解析」 C 本题考查的是持有待售类别分类的基本要求。划分为持有待售类别的条件为：（1）可立即出售；（2）出售极可能发生（须同时满足：已经获得批准、已经获得确定的购买承诺、自划分为持有待售类别起一年内出售交易能够完成）。甲公司（A公司）与B公司签订不可撤销协议，约定在1年内完成自用办公楼转让，但如果甲公司新建办公楼无法按时交付，应在甲公司新建办公楼交付后再腾空转让，不满足在当前状况下可立即出售，不应划分为持有待售资产，选项A错误；乙公司（B公司）与C公司达成购买意向，将闲置设备出售给C公司，但尚未获得B公司管理层批准，不满足出售极可能发生，不应划分为持有待售资产，选项B错误；丙公司（C公司）与D公司签订购买协议，将现用的一条生产线设备出售给D公司，预计2个月内办理完毕交接手续，满足划分为持有待售资产的条件，选项C正确；丁公司（D公司）与E公司为关联方，由于城市整体规划原因，导致该项转让预计延期1年完成，不属于延迟一年的例外情形，不满足出售极可能发生，不应划分为持有待售资产，选项D错误。

- 15.3 「斯尔解析」 B 本题考查的是长期股权投资划分持有待售的会计处理。出售子公司导致丧失控制权，但仍拥有权益的，在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别，选项A错误；出售子公司导致丧失控制权，但仍拥有权益的，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，选项B正确；出售联营企业投资，剩余股权不具有重大影响，剩余股权应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理，选项C错误；出售子公司投资，但未丧失控制权的，不属于通过出售而非持续使用收回长期股权投资账面价值的情形，在合并财务报表中不应当将处置部分股权划分为持有待售类别，选项D错误。



提示：

对于划分为持有待售的长期股权投资，在进行会计处理时，可以参照下图：



- 15.4 「斯尔解析」 D 本题考查的是资产分类和转换的会计处理。投资性房地产的后续计量模式不能由公允价值模式变更为成本模式，选项A错误；对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的应停止权益法核算，而对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法核算，所以，将拟出售部分划分为持有待售资产并终止权益法核算，未拟出售部分仍采用权益法核算，选项B错误；对子公司的投资作为长期股权投资核算，属于权益性投资，丧失控制权后，对被投资单位不具有重大影响或共同控制的，应将剩余股权投资作为公允价值计量的金融资产核算（交易性金融资产或其他权益工具投资），选项C错误；企业因业务模式变更，可以将以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，选项D正确。
- 15.5 「斯尔解析」 B 本题考查的是资产减值不得转回的范围，为否定式提问。划分为持有待售类别后对非流动资产计提的减值准备，如果后续资产负债表日其公允价值减出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，选项A不选；处置组中被划分为持有待售类别后对处置组中包含的商誉计提的减值准备，如果后续资产负债表日其公允价值减出售费用后的净额增加，已抵减商誉的账面价值不得转回，选项B应选；存货以及其他债权投资不适用《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，计提减值后符合条件可以转回，选项CD不选。
- 15.6 「斯尔解析」 C 本题考查的是划分持有待售类别后的计量。企业在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中的流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债的账面价值，其中，其他权益工具投资根据《金融工具确认和计量》准则，应按公允价值计量，选项A错误，选项C正确；划分为持有待售的非流动资产，后续期间公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后确认的资产减值损失金额内转回（划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回），选项B错误；划分为持有待售类别后的处置组，如果发生减值，应当计提减值准备，首先抵减商誉的账面价值，再根据处置组中的各项非流动资产（非金融资产）账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值，选项D错误。
- 15.7 「斯尔解析」 B 本题考查的是划分为持有待售资产时的计量。 $2 \times 23$ 年6月30日，该固定资产划分为持有待售类别前的账面价值 $=1\,000 - 1\,000/10 \times 6.5 = 350$ （万元），当日，该资产公允价值减去出售费用后的净额 $= 320 - 5 = 315$ （万元），固定资产被划分为持有待售类别时，按以上两者孰低计量，即按照315万元计量，选项B正确；选项A错误，未考虑出售费用；选项C错误，误按固定资产账面价值减



去出售费用后的净额列报；选项D错误，误按固定资产的账面价值列报。

15.8 「斯尔解析」 D 本题考查的是不再继续划分为持有待售类别的计量。企业非流动资产不再继续划分为持有待售类别的计量应当按照以下两者孰低计量：

（1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额，即1 100万元（1 200-100）；

（2）可收回金额，即1 210万元（公允价值减处置费用净额1 250-100=1 150万元与预计未来现金流量现值1 210万元孰高），选项D正确；

选项A错误，误按公允价值减处置费用后的净额计量；选项B错误，误按非流动资产可收回金额计量；选项C错误，误按非流动资产被划分为持有待售类别前的账面价值计量。

15.9 「斯尔解析」 A 本题考查的是持有待售的长期股权投资和终止经营的会计处理。终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

（2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；

（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

甲公司拟出售乙公司的80%股权，符合终止经营的确认条件（1）。当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报，选项A正确；企业出售对子公司的投资而丧失对子公司控制权，且该子公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间，选项B错误；企业因出售对子公司的投资而丧失对子公司的控制权，应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的投资划分为持有待售类别，因乙公司是甲公司的全资子公司，因此在个别财务报表中，应将100%（而非80%）股权投资划分为持有待售类别，选项C错误；企业因出售对子公司的投资而丧失对子公司的控制权，无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别，企业始终应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定确定合并范围，编制合并财务报表，选项D错误。

## 二、多项选择题

15.10 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是固定资产和持有待售非流动资产的相关会计处理，为否定式提问。将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品对外销售的，应当按照《收入》准则的规定，对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将其冲减固定资产成本，选项A表述错误，应选；为保持固定资产使用状态发生的日常修理属于费用化的后续支出，不符合资本化条件，除与存货的生产和加工相关的固定资产的修理费用计入存货成本外，行政管理部门、企业专设销售机构等发生的固定资产修理费用等后续支出计入当期损益，选项B表述错误，应选；签订不可撤销合同，属于划分为持有待售类别情形的，如果固定资产账面价值高于其公允价值减去出售费用后净额的，企业应当将固定资产账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，转为持有待售资产核算，划分为持有待售资产后无须计提折旧，选项C表述错误，应选；不再满足持有待售类别划分条件时，应当按照以下两者孰低计量：

（1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情形下本应计提的折旧或减值等进行调整后的金额；

(2) 可收回金额, 选项D表述错误, 应选。

15.11 「斯尔解析」 AD 本题考查的是持有待售非流动资产的会计处理。2×23年12月31日满足划分为持有待售类别的条件(可立即出售、出售极可能发生), 划分持有待售资产后不再计提折旧, 即从2×24年1月起对拟处置生产线停止计提折旧, 选项A正确; 当合同取消时, 表明固定资产不再满足持有待售固定资产条件, 企业应当停止将其划分持有待售类别, 应从2×24年1月恢复计提的折旧, 选项B错误; 2×23年12月31日, 划分为持有待售类别时, 企业应当以资产的账面价值(3 200万元)和公允价值减去出售费用后的净额(2 600-120=2 480万元)孰低计量, 2×23年资产负债表中该生产线列报的金额=2 600-120=2 480(万元), 选项C错误; 2×24年甲公司将取消合同取得的乙公司赔偿确认为营业外收入, 选项D正确。

15.12 「斯尔解析」 BC 本题考查的是持有待售类别的列报。持有待售资产和持有待售负债不应相互抵销, 应分别作为流动资产和流动负债列示, 选项A错误, 选项BC正确; 非流动资产或处置组在资产负债表日至财务报告批准报出日之间满足持有待售类别划分条件的, 应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理, 选项D错误。

提示: 结合近些年对持有待售类别列报的考查情况, 为同学们将该考点需要背记的内容总结如下:

- (1) 持有待售资产和负债不应相互抵销;
- (2) 当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或划分为持有待售类别的处置组中的资产和负债, 不应调整可比会计期间资产负债表;
- (3) 非流动资产或处置组在资产负债表日后期间满足持有待售类别划分条件的, 属于资产负债表日后非调整事项。

15.13 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是终止经营的范围。终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分, 且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别:

- (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区, 选项A正确;
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分, 选项BC正确;
- (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

该组成部分是专为转售取得的联营企业, 且不符合(1)和(2)的, 不构成终止经营, 选项D错误。

15.14 「斯尔解析」 AD 本题考查的是终止经营列报的会计处理。利润表中应分别列示持续经营损益和终止经营损益, 选项A正确; 终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报, 列报的终止经营损益应当包含整个报告期间, 而不仅包含认定为终止经营后的报告期间, 选项B错误; 被划分为持有待售状态的非流动资产或处置组中的资产和负债, 不应调整可比会计期间资产负债表, 选项C错误; 企业专为转售而取得的持有待售子公司的全部资产和负债, 应分别作为持有待售资产和持有待售负债项目列示, 选项D正确。

提示: 结合近些年对终止经营列报的考查情况, 为同学们将该考点需要背记的内容总结如下:

- (1) 企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益;
- (2) 终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报, 列报的终止经营损益应当包含整个报告期间, 而不仅包含认定为终止经营后的报告期间;
- (3) 对于当期列报的终止经营, 企业应当在当期财务报表中, 将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比期间的终止经营损益列报。



## 错题整理页





16.6 企业发生的下列交易或事项产生的差额中，应当计入所有者权益的是（ ）。

- A.企业发行可转换公司债券的发行价格与负债公允价值之间的差额
- B.企业将重组债务转为权益工具时债务账面价值与权益工具公允价值之间的差额
- C.企业购入可转换公司债券实际支付的价款与可转换公司债券面值之间的差额
- D.企业发行公司债券实际收到的价款与债券面值之间的差额

## 二、多项选择题

16.7 下列各项关于企业所有者权益相关会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.企业赎回其发行的金融工具时，产生的差额应计入当期损益
- B.企业回购并注销其普通股时，所产生的差额应计入所有者权益
- C.企业作为债务人将其债务转为其权益工具时，产生的差额应计入所有者权益
- D.企业因持有的权益法核算的长期股权投资确认的资本公积，未来期间可以转入当期损益

16.8 未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润。下列各项会影响未分配利润期末余额的项目有（ ）。

- A.期初未分配利润
- B.本期实现的净利润
- C.当期提取的盈余公积
- D.向股东派发的现金股利

16.9 根据企业会计准则规定，下列交易或事项产生的差额中，应通过“资本公积——其他资本公积”科目核算的有（ ）。

- A.投资者出资超过所占实收资本份额的部分
- B.权益结算的股份支付在等待期确认的成本或费用
- C.资本公积转增资本
- D.长期股权投资采用权益法核算，被投资单位发生其他权益变动

16.10 下列交易或事项所产生的其他综合收益，在以后会计期间满足规定条件时可以重分类进损益的有（ ）。

- A.外币财务报表折算差额
- B.分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动
- C.分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产信用减值损失
- D.指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债因企业自身信用风险变动引起的公允价值变动

16.11 2×23年度，甲公司发生下列交易或事项：（1）以账面价值为18 200万元的土地使用权作为对价，取得同一集团内乙公司100%股权，合并日乙公司净资产在最终控制方合并报表中的账面价值为12 000万元；（2）为解决现金困难，控股股东代甲公司缴纳税款4 000万元；（3）为补助甲公司当期研发投入，取得财政专项补助资金6 000万元；（4）控股股东将自身持有的甲公司2%股权赠予甲公司10名管理人员并立即行权。不考虑其他因素，与甲公司有关的交易或事项中，会引起其2×23年所有者权益中资本性项目发生变动的有（ ）。

- A.同一控制下企业合并取得乙公司股权
- B.大股东代为缴纳税款
- C.取得财政专项补助资金
- D.控股股东对管理人员的股份赠予



16.12 下列各项企业所有者权益项目中，以后期间不能转入当期损益的有（ ）。

- A. 投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式产生的差额
- B. 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资发生的公允价值变动
- C. 权益法核算的长期股权投资按持股比例确认的被投资方重新计量设定受益计划净资产变动
- D. 发行的可转换公司债券的发行总额扣除负债成分初始确认金额后的差额



## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 16.1 A 16.2 C 16.3 B 16.4 D 16.5 A
- 16.6 A

### 二、多项选择题

- 16.7 BD 16.8 ABCD 16.9 BD 16.10 ABC 16.11 ABD
- 16.12 ABCD

### 一、单项选择题

- 16.1 「斯尔解析」 A 本题考查的是企业作为发行方发行金融工具的会计处理，为否定式提问。企业发行金融工具，在每个资产负债表日计提利息或分派股利应当遵照以下原则：（1）分类为权益工具的金融工具，无论其名称中是否包含“债”，其利息支出或股利分配应当作为发行企业的利润分配，选项A表述错误，应选；（2）分类为金融负债的金融工具，无论其名称中是否包含“股”，其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处理，选项C表述正确，不选；企业发行的作为其他权益工具核算的金融工具，相关发行费用应从“其他权益工具”科目金额中扣除，选项B表述正确，不选；企业发行复合金融工具发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的公允价值相对比例进行分摊，选项D表述正确，不选。
- 16.2 「斯尔解析」 C 本题考查的是回购权益工具的会计处理。企业赎回除普通股以外的其他权益工具与普通股回购原理相同，应将回购价款与权益工具账面价值的差额计入资本公积，资本公积不足冲减时，应依次冲减盈余公积和未分配利润，选项C正确，选项ABD错误。
- 应编制的会计分录为：
- 借：库存股——其他权益工具  
    贷：银行存款
- 借：其他权益工具  
    贷：库存股——其他权益工具
- 借方差额：资本公积——资本（股本）溢价、盈余公积、利润分配——未分配利润  
贷方差额：资本公积——资本（股本）溢价
- 16.3 「斯尔解析」 B 本题考查的是所有者权益项目的重分类。股本溢价系企业收到投资者出资超过其在股本中份额的部分，股本溢价未来可以转增资本，但不能转入损益，选项A错误；现金流量套期工具产生的利得或损失中，属于有效套期的部分计入其他综合收益，套期终止时将其转入当期损益，选项B正确；直接指定的非交易性权益工具投资公允价值变动额计入其他综合收益，该项金融工具终止确认时，持有期间累计确认的其他综合收益转入留存收益，选项C错误；重新计量设定受益计划变动额计入其他综合收益，以后期间不得转入损益，选项D错误。

- 16.4 【斯尔解析】 D 本题考查的是权益工具与金融负债重分类的会计处理。权益工具重分类为金融负债的，金融负债按重分类日的公允价值计量，公允价值与权益工具账面价值的差额计入所有者权益，选项D正确，选项ABC错误。

应编制的会计分录为：

借：其他权益工具（账面价值）

    贷：应付债券——面值

        ——利息调整（或借方）

    } 负债的公允价值

借方差额：资本公积——资本（股本）溢价、盈余公积、利润分配——未分配利润

贷方差额：资本公积——资本（股本）溢价

提示：权益工具重分类为金融负债时，应按重分类日该工具的公允价值计量，公允价值与账面价值的差额，计入所有者权益；

金融负债重分类为权益工具时，应按重分类日该工具的账面价值计量，无差额。

- 16.5 【斯尔解析】 A 本题考查的是与所有者权益相关的会计处理。事项（1），计提专项储备计入专项储备，增加所有者权益，使用专项储备资金购买固定资产减少所有者权益；事项（2），同一控制下企业合并支付价款大于长期股权投资入账金额的差额冲减所有者权益；事项（3），回购股票减少所有者权益；事项（4），实现净利润增加所有者权益，计提盈余公积不影响所有者权益总额。 $2 \times 23$ 年12月31日，甲公司所有者权益总额 =  $15\,000$ （期初余额）+  $(100 - 20)$ （专项储备发生额）-  $350$ （冲减资本公积）-  $800$ （回购库存股）+  $3\,000$ （实现净利润，计提盈余公积不影响所有者权益总额）=  $16\,930$ （万元），选项A正确。

选项B错误，误将计提盈余公积减少所有者权益；选项C错误，未考虑同一控制下企业合并支付价款大于长期股权投资入账金额的差额冲减所有者权益；选项D错误，未考虑以专项储备资金购买安全生产设备减少所有者权益。

- 16.6 【斯尔解析】 A 本题考查的是经济业务对所有者权益的影响。企业发行可转换公司债券的发行价格与负债公允价值之间的差额，在不考虑交易费用的情况下计入所有者权益（其他权益工具），选项A正确；企业将重组债务转为权益工具时，所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，计入当期损益（投资收益），选项B错误；企业购入可转换公司债券一般作为交易性金融资产核算，交易性金融资产按公允价值（实际支付的购买价款，不含交易费用）计入其初始入账金额，可转债面值与实际支付的价款本身并不影响会计核算，选项C错误；企业发行公司债券实际收到价款与债券面值之间的差额记入“应付债券——利息调整”科目，选项D错误。

提示：

在审题时，若题目考查可转换公司债券的会计处理，同学们务必关注题目考查的会计主体是发行方还是购买方（投资方），并分别进行如下会计处理：

会计主体	金融工具类型	会计处理	交易费用的会计处理
发行方	复合金融工具	在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆，将负债成分确认为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具	在负债成分和权益成分之间按照各自相对公允价值进行分摊
购买方	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	整体作为交易性金融资产核算，公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）	冲减投资收益

## 二、多项选择题

- 16.7 「斯尔解析」 BD 本题综合考查所有者权益的会计处理。企业赎回其发行的金融工具所产生的差额，需根据该金融工具的分类分别进行以下处理：（1）赎回分类为权益工具的金融工具，所产生的差额计入所有者权益（资本公积、盈余公积、利润分配）；（2）赎回分类为金融负债的金融工具，所产生的差额计入当期损益（财务费用），选项A错误；企业回购并注销其普通股时，所产生的差额应计入所有者权益（资本公积、盈余公积、利润分配），选项B正确；企业作为债务人将其债务转为其权益工具时，所清偿债务的账面价值与权益工具确认金额之间的差额，计入当期损益（投资收益），选项C错误（“债务重组”章节讲授）；企业因持有的权益法核算的长期股权投资确认的资本公积，未来期间可以转入当期损益（投资收益），选项D正确。
- 16.8 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是期末未分配利润的计算。从数量上讲，期末未分配利润是期初未分配利润，加上本期实现的净利润，减去提取的各种盈余公积和分出利润后的余额，上述选项均会影响未分配利润期末余额，选项ABCD正确。
- 提示：后续学习合并财务报表章节时，在编制相关调整或抵销分录时，会涉及对子公司年末未分配利润的计算，需要引起同学们关注。
- 16.9 「斯尔解析」 BD 本题考查的是“资本公积——其他资本公积”科目的核算范围。投资者出资超过所占实收资本份额的部分，应通过“资本公积——资本溢价”科目核算，选项A错误；权益结算的股份支付在等待期确认的成本或费用，应通过“资本公积——其他资本公积”科目核算，选项B正确；资本公积转增资本，应通过“资本公积——资本（股本）溢价”科目核算，选项C错误；长期股权投资采用权益法核算，被投资单位发生其他权益变动，投资方应按持股比例确认，并记入“资本公积——其他资本公积”科目，选项D正确。
- 16.10 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是其他综合收益的重分类。企业外币财务报表折算差额（此内容将在“外币折算”部分讲解）应在资产负债表中“其他综合收益”项目反映，后续将子公司处置时，原计入其他综合收益的外币报表折算差额转入当期损益，按比例处置时需要按比例结转，选项A正确；分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动和确认的信用减值损失均应计入其他综合收益，在终止确认该项金融资产时，持有期间确认的其他综合收益转入当期损益，选项BC正确；指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债因企业自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益，在终止确认时，之前确认的其他综合收益不得重分类计入当期损益，选项D错误。
- 16.11 「斯尔解析」 ABD 本题综合考查企业所有者权益相关业务的会计处理。所有者权益中资本性项目包括实收资本（或股本）和资本公积。同一控制下企业合并取得乙公司股权，长期股权投资入账金额为12 000万元，支付对价18 200万元，其差额冲减资本公积（减少所有者权益），选项A正确；大股东代为缴纳税款，属于资本性投入，应增加资本公积（增加所有者权益），选项B正确；取得财政专项补助资金属于与收益相关的政府补助，如果是用于补偿以后期间成本费用或损失的，应当在收到时确认为递延收益（增加负债），如果是补偿已发生成本费用或损失的，应于收到时直接计入当期损益或冲减相关成本，选项C错误；控股股东对管理人员的股份赠予，并立即行权，增加资本公积（增加所有者权益），选项D正确。
- 16.12 「斯尔解析」 ABCD 本题综合考查所有者权益项目后续期间结转损益，为否定式提问。投资性房地产后续计量由成本模式变更为公允价值模式，属于会计政策变更，相关差额计入留存收益，后续期间不能转入损益，选项A应选；指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资发生的公允价值变动，计入其他综合收益，后续期间不能转入损益（处置时转入留存收益），

选项B应选；权益法核算的长期股权投资按持股比例确认的被投资方重新计量设定受益计划净资产变动，计入其他综合收益，后续期间不能转入损益，选项C应选；发行的可转换公司债券的发行总额扣除负债成分初始确认金额后的差额，计入其他权益工具，后续期间不能转入损益（转股时转入股本、资本公积等），选项D应选。







## 错题整理页



## 第十七章 收入、费用和利润



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 17.1 根据规定，下列各项交易或事项的会计处理中应执行《企业会计准则第14号——收入》的是（ ）。
- A.出租固定资产收取租金
  - B.以存货换取客户的专利技术
  - C.以固定资产换取客户的投资性房地产
  - D.进行债权投资取得的利息
- 17.2 下列各项关于企业与客户订立合同的表述中，错误的是（ ）。
- A.企业与客户订立的合同的形式包括书面形式、口头形式以及商业惯例等其他可验证的形式
  - B.企业对于不能满足条件的合同，只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无须退回时，才能将已收取的对价确认为收入
  - C.企业对于在合同开始日即满足收入确认条件的合同，在后续期间无须对其进行重新评估
  - D.企业对于具有类似特征的合同组合，可以在确定退货率、坏账率、合同存续期等方面运用组合法进行估计
- 17.3 2×23年8月5日，甲公司与乙公司签订购销合同。合同约定，甲公司在2×23年9月30日前陆续将1 000件A商品交付乙公司，每件售价为12万元。截至2×23年9月10日甲公司已向乙公司交付A商品500件。2×23年9月10日，甲、乙公司变更原合同，增加交付A商品200件，每件售价11万元，该价格属于企业因避免发展新客户所产生的销售费用，而对客户提供的适当折扣。A商品属于可明确区分商品，不考虑其他因素，下列各项关于甲公司对该业务会计处理的表述中符合企业会计准则规定的是（ ）。
- A.应将追加的200件A商品与原1 000件A商品合并确认收入，并对以前确认的收入进行追溯调整
  - B.应将追加的200件A商品与原1 000件A商品合并确认收入
  - C.应将追加的200件A商品与原未履行的500件A商品合并确认收入
  - D.应将追加的200件A商品单独确认收入
- 17.4 2×23年4月10日，甲公司与乙公司签订购销合同，根据合同约定，甲公司在2×23年6月30日前陆续将1 000件A商品交付乙公司，每件售价为12万元。截至2×23年6月10日甲公司已向乙公司交付A商品500件。2×23年6月10日，甲、乙公司变更原合同，增加交付A商品200件，每件售价9万元，当日，A商品市场单独售价为11万元，A商品属于可明确区分商品。不考虑相关税费等因素，下列各项关于甲公司对该业务会计处理的表述中符合企业会计准则规定的是（ ）。
- A.应将追加的200件A商品单独确认收入
  - B.应将追加的200件A商品与原1 000件A商品合并确认收入

- C.应将追加的200件A商品与原未履行的500件A商品合并确认收入  
D.应将追加的200件A商品与原1 000件A商品合并确认收入，并对以前确认的收入进行追溯调整

17.5 甲公司（发包方）与乙公司（承包方）签订一项建造办公楼的合同。根据双方约定，乙公司负责项目的总体管理，包括工程技术、场地整理、办公楼基建、设备安装及装修等。不考虑其他因素，下列各项关于乙公司对该交易会计处理的表述中，符合企业会计准则规定的是（ ）。

- A.乙公司应将建造办公楼确认为单项履约义务  
B.乙公司应识别多项履约义务，并按商品和服务区分  
C.乙公司如果在合同中明确区分各项目，则按各个项目作为履约义务  
D.乙公司可以选择按单项履约义务或多项履约义务进行会计处理

17.6 下列各项关于运输服务会计处理的表述中，错误的是（ ）。

- A.购买方发生的使存货等资产达到预定可使用状态前运输费用，应资本化计入资产成本  
B.销售方发生的运输费用，应当计入销售费用  
C.商品控制权转移前发生的运输活动，不构成单项履约义务，销售方应当在发生时计入合同履约成本  
D.商品控制权转移后发生的运输活动，构成单项履约义务，销售方应分摊交易价格，在满足条件时确认运输服务收入并结转成本

17.7 甲公司系增值税一般纳税人，适用增值税税率为13%。2×23年12月12日，甲公司与乙公司签订一项商品购销合同，该批商品注明的价格为1 200万元，但由于甲公司与乙公司属于长期合作关系，甲公司给予乙公司商业折扣200万元，商品当日已发出，并经乙公司验收合格。不考虑其他因素，甲公司此合同的交易价格是（ ）。

- A.1 000万元  
B.1 200万元  
C.1 130万元  
D.零

17.8 2×23年1月1日，甲公司为乙公司提供保洁服务，合同约定服务期为1年，每季末结算一次，乙公司每季末向甲公司支付A公司股票1 000股作为服务报酬。合同开始日，A公司股票价格为12元/股，1月31日A公司股票公允价值为12.9元/股，2月28日A公司股票的公允价值为11元/股，3月31日A公司股票的公允价值为15元/股。3月31日，乙公司向甲公司支付A公司1 000股作为当季保洁服务费。不考虑其他因素，甲公司此项合同应确认的交易价格是（ ）。

- A.12 000元  
B.48 000元  
C.11 000元  
D.15 000元

17.9 甲公司为大型超市，乙公司为甲公司的供应商，在乙公司推出新产品时要求在甲公司超市中销售时，根据双方合同约定，乙公司需向甲公司支付30万元的进场费，甲公司未向乙公司提供任何产品和服务。不考虑其他因素，下列说法中符合企业会计准则规定的是（ ）。

- A.乙公司应将30万元计入销售费用  
B.乙公司应将30万元计入财务费用  
C.乙公司应将30万元冲减营业收入  
D.乙公司应将30万元计入营业成本

- 17.10 2×23年11月11日，甲公司与乙公司签订购销合同并收取乙公司A产品定金200万元，根据合同约定，甲公司在12月10日前需先向乙公司交付A产品100件，在12月31日前交付B产品200件，12月10日甲公司将A产品交付乙公司，并经乙公司验收合格。根据合同约定，甲公司应在交付B产品并经乙公司验收合格后再收取剩余货款1 200万元（其中A产品1 000万元，B产品200万元）。相关商品控制权于交付时转移，不考虑相关税费等因素，下列各项关于该事项会计处理的表述中，符合会计准则规定的是（ ）。
- A. 甲公司应在收到定金时确认收入200万元
  - B. 甲公司应在交付A产品并经乙公司验收合格时确认收入200万元
  - C. 甲公司对于剩余未收取的A产品货款应确认为应收账款800万元
  - D. 甲公司收到定金时应确认合同负债200万元
- 17.11 2×23年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向乙公司销售A产品和B产品，两种产品可明确区分，其单独售价分别为60万元和40万元，合同约定对价为98万元的固定对价和2万元的可变对价，可变对价符合计入交易价格的限制性条件。A产品在2×23年3月1日交付，B产品在2×23年12月1日交付。2×23年7月15日，双方对合同范围进行变更，乙公司向甲公司额外采购C产品，C产品与A、B产品可明确区分，其单独售价为100万元，合同价格为90万元，C产品将于2×23年12月31日前交付。因合同变更，甲公司有权收取可变对价的金额由2万元变更为5万元，且甲公司认为该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关。商品在交付时控制权转移，不考虑其他因素，下列说法正确的是（ ）。
- A. 应将合同变更作为一项单独合同进行会计处理
  - B. 应调整A产品的交易价格，并调整已确认A产品的收入
  - C. 应将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理
  - D. 应将合同变更作为原合同终止，新合同订立，但无需调整A产品已确认的收入
- 17.12 2×23年3月1日，甲公司与乙公司签订调研服务合同。根据合同约定，甲公司为乙公司提供专项调研服务，期限为6个月，服务结束后甲公司向乙公司提供专业调研报告。因乙公司原因导致该服务履行期间终止，乙公司仍需要向甲公司支付合同总价款40%的违约金，且甲公司不再提供任何报告。不考虑其他因素，下列说法中正确的是（ ）。
- A. 甲公司应在服务结束时确认收入
  - B. 甲公司应在每月结束时确认收入
  - C. 甲公司可以选择在服务结束时或每月确认收入
  - D. 甲公司应按投入法确认履约进度
- 17.13 甲公司发生的下列各项经济事项，属于在某一时点履行履约义务的是（ ）。
- A. 为乙公司运输货物，该货物运至A地后由X公司负责联运
  - B. 为丙公司建造仓库，该仓库位于丙公司某块土地上
  - C. 为丁公司研发某专用软件，该专利按研发进度收取款项，款项为已发生成本的120%
  - D. 向戊公司销售Z商品，款项已收取，戊公司已验收合格

- 17.14 2×23年10月1日，甲公司与乙公司签订建造合同，合同约定甲公司在乙公司的土地上为其建造研发中心，建设期8个月，合同价款3 000万元，预计合同成本1 800万元。当日甲公司已预收乙公司备料款300万元。截至2×23年12月31日，甲公司已发生建造成本855万元，预计还将发生建造成本945万元。甲公司采用成本法确定履约进度。不考虑其他因素，甲公司2×23年应确认的收入是（ ）。
- A.1 800万元      B.1 425万元      C.855万元      D.300万元
- 17.15 下列各项相关费用均由企业承担，不考虑其他因素，属于合同取得成本的是（ ）。
- A.合同续约支付的额外佣金  
B.签订合同的差旅费  
C.合同投标费  
D.尽职调查费
- 17.16 甲公司采购的原材料加工成产成品后对外销售。2×23年甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）采购原材料支付购买价款100万元，入库前发生运输费用2万元。（2）加工成本20万元，其中非正常消耗物料1万元。（3）产成品运至客户处，发生运输费用3万元，截至2×23年12月31日，产成品的控制权尚未转移给客户。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司资产负债表中“存货”项目列示的金额是（ ）。
- A.124万元      B.121万元      C.120万元      D.122万元
- 17.17 下列各项企业对相关经济业务会计处理的表述中，不符合会计准则规定的是（ ）。
- A.合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分，新增合同价款未反映新增商品单独售价，应视同原合同终止，新合同订立  
B.航空公司授予乘客的奖励积分应当在确认机票收入的当期，计入销售费用  
C.合同中存在重大融资成分的，应当按假定客户在取得商品控制权时以现金支付的应付金额确定交易价格  
D.按高于商品公允价值达成的售后回购交易中，因商品控制权尚未转移，应作为融资交易进行会计处理
- 17.18 2×23年度，某商场销售各类商品共取得货款6 000万元。同时，共授予客户奖励积分60万分，奖励积分的公允价值为1元/分，奖励积分从2×23年开始长期有效，消费者在购物时可以直接使用此积分。根据历史经验，该商场估计授予的奖励积分的兑换率为90%。不考虑其他因素，该商场2×23年度应确认的收入金额是（ ）。
- A.6 000万元      B.5 946.48万元      C.5 309.74万元      D.5 940.59万元
- 17.19 2×23年4月15日，甲公司以1 500万元的价格向乙公司销售一台设备。双方约定，一年以后甲公司有义务以1 400万元的价格从乙公司回购该设备。对于上述交易，不考虑增值税及其他因素，甲公司正确的会计处理方法是（ ）。
- A.作为融资交易进行会计处理  
B.作为租赁交易进行会计处理  
C.作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理  
D.分别作为销售和购买进行会计处理



- 17.20 下列各项关于客户支付的无须退回的初始费表述中，符合企业会计准则规定的是（ ）。
- A.应在转让商品时，将初始费确认为收入
  - B.应在转让商品时，将初始费确认为负债
  - C.应评估该项初始费用是否与向客户转让已承诺的商品相关
  - D.应在转让商品时，将初始费分期确认为收入
- 17.21 下列各项关于PPP项目合同相关会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.运营期占项目资产全部使用寿命的PPP项目合同，在项目合同结束时，项目资产不存在重大剩余权益的PPP项目合同，适用PPP项目合同的相关会计处理规定
  - B.社会资本方在项目运营期间，有权向获取公共产品和服务的对象收取费用，应将收取该对价的权利确认为应收款项
  - C.社会资本方根据PPP项目合同，自政府方取得作为应付合同对价一部分的其他资产，应将该资产按照收入准则相关规定进行会计处理
  - D.在混合模式下，社会资本方应在PPP项目资产达到预定可使用状态时，将相关PPP项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，确认为无形资产
- 17.22 甲公司为啤酒生产企业，为答谢长年经销其产品的代理商，经董事会批准，2×23年为过去3年达到一定销量的代理商每家免费配备一台冰箱。按照甲公司与代理商的约定，冰箱的所有权归甲公司，在预计使用寿命内免费提供给代理商使用。甲公司不会收回，亦不会转作他用。甲公司共向代理商提供冰箱500台，每台价值1万元，冰箱的预计使用寿命为5年，预计净残值为零。甲公司对本公司使用的同类固定资产采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司免费提供给代理商使用冰箱会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.将冰箱的购置成本作为2×23年销售费用计入当期利润表
  - B.因无法控制冰箱的实物及其使用，将冰箱的购置成本确认为无形资产并分5年摊销
  - C.将冰箱的购置成本作为过去3年的销售费用，追溯调整以前年度损益
  - D.作为本公司固定资产，按照年限平均法在预计使用年限内分期计提折旧
- 17.23 企业发生的下列交易或事项，影响发生当期营业利润的是（ ）。
- A.出售无形资产的净损失
  - B.权益法核算的长期股权投资确认被投资单位现金股利
  - C.因违反法律、行政法规缴纳的罚款
  - D.母公司替子公司负担所得税
- 17.24 甲公司为增值税一般纳税人，2×23年发生的有关交易或事项如下：（1）销售产品确认收入12 000万元，结转成本8 000万元，当期应缴纳的增值税为1 060万元，有关税金及附加为100万元；（2）持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产当期市价上升320万元，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产当期市价上升260万元；（3）出售一项专利技术产生收益600万元；（4）计提无形资产减值准备820万元。甲公司以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产及以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产在2×23年年末未对外出售。不考虑其他因素，甲公司2×23年营业利润是（ ）。
- A.3 400万元      B.4 000万元      C.3 680万元      D.3 760万元

- 17.25 2×23年，甲公司发生的相关交易或事项如下：（1）以存货清偿债务，实现债务重组利得20万元；（2）固定资产盘盈100万元；（3）存货盘盈10万元；（4）固定资产报废利得1万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年度应计入营业外收入的金额是（ ）。
- A.131万元      B.101万元      C.1万元      D.11万元

## 二、多项选择题

- 17.26 下列各项关于合同变更会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理
- B.合同变更增加了可明确区分的商品，但未新增合同价款的，且已转让商品与未转让商品可明确区分，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理
- C.合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，但新增合同价款不能反映新增商品单独售价的，且已转让商品与未转让商品可明确区分，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理
- D.合同变更未增加合同价款，合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本
- 17.27 下列各项中，不考虑其他因素，构成合同中履约义务的有（ ）。
- A.甲公司在销售商品的同时提供延保服务1年，该服务单独出售
- B.乙公司为履行合同而进行的市场调研活动
- C.丙公司为整理客户档案而进行的行政管理活动
- D.丁公司在销售A产品的同时赠送B产品，B产品单独出售
- 17.28 下列各项中，通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分的有（ ）。
- A.企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户
- B.该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改
- C.该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大定制
- D.该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性
- 17.29 下列各项关于确定交易价格的表述中，正确的有（ ）。
- A.企业存在应付客户对价的，应当将该应付客户对价冲减交易价格
- B.企业在确定可变对价最佳估计数时，如果企业拥有大量具有类似特征的合同，并估计可能产生多个结果时，通常按照期望值估计可变对价金额
- C.客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间，则表明合同中不包含重大融资成分
- D.客户支付非现金对价的，通常情况下企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价直接确定交易价格

- 17.30 2×23年1月1日，甲公司与乙公司签订商品购销合同，根据合同约定，甲公司于2年后将该批商品交付乙公司，乙公司如果在合同签订日付款仅需支付1 000万元，如果在交付商品时付款需要支付1 102.5万元。乙公司选择在合同签订日支付货款，该批商品的控制权在交货时转移，当日甲公司收到货款并存入银行。不考虑其他因素，下列各项对该事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 甲公司应在收到货款时确认为预收账款
  - B. 甲公司应在收到货款时确认“未确认融资费用”102.5万元
  - C. 甲公司应按1 000万元在商品控制权转移时确认收入
  - D. 甲公司应按1 102.5万元在商品控制权转移时确认收入
- 17.31 对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入。在判断客户是否取得商品的控制权时，企业应当考虑的迹象有（ ）。
- A. 客户已接受该商品
  - B. 客户已拥有该商品的法定所有权
  - C. 客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬
  - D. 客户就该商品负有现时付款义务
- 17.32 甲公司是一家房地产开发企业，甲公司委托乙公司进行房地产销售，并约定每签订一份销售合同，甲公司按照合同价款的10%向乙公司支付销售佣金。2×23年8月，甲公司签订的销售合同价款总计6 000万元，其中2 000万元所对应的房屋于2×23年12月交付给客户，剩余4 000万元所对应的房屋预计将在2×24年12月交付客户。截至2×23年12月31日，佣金尚未支付给乙公司。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司2×23年度佣金会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 确认应付乙公司的款项600万元
  - B. 2×23年12月31日的合同取得成本余额为600万元
  - C. 确认销售费用200万元
  - D. 确认营业成本600万元
- 17.33 2×23年8月1日，甲公司向乙公司销售一批产品，合同约定价格为1 000万元，增值税税额为130万元，其成本为900万元。根据合同约定，乙公司应于签订合同当日支付该笔款项，同时甲公司当日发出产品。乙公司可以在3个月内无条件退货，当日，甲、乙公司均已履行各自义务，甲公司估计退货率为10%。不考虑其他因素，下列各项对该业务会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 甲公司在发出产品时控制权已转移，所以应确认1 000万元收入
  - B. 甲公司在发出产品时应结转成本810万元
  - C. 甲公司应确认预计负债100万元
  - D. 甲公司应确认应交税费130万元
- 17.34 下列各项关于质量保证会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 若质量保证属于使所转让商品达到既定质量标准，则质量保证不属于单项履约义务，应按照或有事项准则进行处理
  - B. 客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务
  - C. 对于构成单项履约义务的质量保证，应当分摊交易价格，满足条件时确认收入
  - D. 企业对无法合理区分的质量保证，应当统一将该保证按照或有事项准则进行处理

- 17.35 下列各项关于主要责任人和代理人会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.主要责任人在向客户转让商品前能够控制该商品
  - B.主要责任人应按总额法确认收入
  - C.代理人按收取价款确认收入，按支付给其他方价款确认成本
  - D.代理人在转让商品前不承担商品风险
- 17.36 2×23年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，根据合同约定，甲公司向乙公司出售大型设备一套，合同约定价格为3 000万元，其成本为2 800万元。同时，合同约定乙公司有权在2年后要求甲公司以后3 200万元的价格回购此套设备。根据甲公司估计，在2年后该设备的公允价值将远低于3 200万元。不考虑其他因素，则下列关于该交易会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.甲公司此项交易应按3 000万元确认收入
  - B.甲公司此项交易应按租赁交易处理
  - C.甲公司此项交易应按3 000万元确认长期应付款
  - D.甲公司应将3 000万元与未来回购时3 200万元的差额在2年内确认为利息费用
- 17.37 2×23年1月5日，甲公司与A市政府签订PPP项目合同，甲公司作为社会资本方负责当地跨海大桥的建设、运营和维护。根据PPP项目合同约定，合同期限为15年，其中项目建设期5年，运营期10年。甲公司有权在运营期内收取过桥通行费，A市政府不对其提供保证。假设该合同满足“双特征”和“双控制”条件。甲公司建造服务每年支出8 000万元，运营服务每年支出1 000万元，甲公司类似建造服务的合理毛利率为5%。不考虑相关税费等其他因素，甲公司下列会计处理正确的有（ ）。
- A.甲公司在建设期每年按8 400万元确认营业收入
  - B.甲公司在建设期每年按8 000万元确认营业成本
  - C.PPP项目资产达到预定可使用状态时应计入无形资产
  - D.PPP项目无形资产后续摊销计入营业成本
- 17.38 甲公司与当地政府签订PPP项目合同，甲公司作为社会资本方负责污水处理厂的建设、运营和维护。PPP项目合同期为30年，包括2年的建设期和28年的运营期。政府规定了每年处理污水的单价，政府不对甲公司未来能够收取的污水处理费提供保证。项目建设期自2×22年1月1日开工建造，至2×23年12月31日完工达到预定可使用状态。该项目由甲公司自行建造，为此，甲公司2×22年1月15日向银行借款2亿元用于该项目建造。不考虑其他因素，下列关于甲公司PPP项目会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.建设期内借款费用计入当期损益
  - B.建设期内按照已发生成本和合理的毛利率确认合同资产
  - C.PPP项目资产达到预定可使用状态后，按已发生成本和合理的毛利率确认无形资产
  - D.建设期内按照已发生成本和合理的毛利率确认建造服务收入

### 三、计算分析题

- 17.39 甲公司的产品销售政策规定，对于初次购买其生产的产品的客户，不提供价格折让；对于再次购买其生产的产品的客户，提供1%至5%的价格折让。2×22年至2×23年，甲公司发生的有关交易或事项如下：



(1) 2×22年7月10日, 甲公司与乙公司签订的商品购销合同约定, 甲公司向乙公司销售A产品500件, 甲公司应于2×22年12月10日前交付, 合同价格为每件25万元。乙公司于合同签订日预付合同价格的20%。

2×22年9月12日, 甲公司和乙公司对上述合同签订的补充协议约定, 乙公司追加购买A产品200件, 追加购买A产品的合同价格为每件24万元, 甲公司应于2×22年12月20日前交付。乙公司于补充协议签订日预付合同价格的20%。

甲公司对外销售A产品每件销售价格为25万元。

2×22年12月10日, 乙公司收到700件A产品并验收合格入库, 剩余款项(包括增值税额)以银行存款支付。乙公司另以银行存款支付发生的运输费用200万元, 增值税额18万元; 发生运输保险费用20万元, 增值税额1.2万元; 发生入库前挑选整理费用5万元和入库后整理费用3万元。

(2) 按照丙公司经营战略, 丙公司拟采购一台大型机械设备。为此, 丙公司通过招标, 甲公司中标承接了丙公司该项目。

2×22年10月30日, 甲公司与丙公司签订的大型机械设备采购合同约定, 甲公司为丙公司生产一台大型机械设备并提供安装(假定该设备安装复杂, 只能由甲公司提供), 合同价格为15 000万元、甲公司应于2×23年9月30日前交货。2×22年11月5日, 甲公司与丙公司又签订的另一份合同约定, 甲公司为丙公司建造的大型机械设备在交付丙公司后, 需对大型机械设备进行重大修改以实现与丙公司现有若干设备的整合, 合同价格为3 000万元, 甲公司应于2×23年11月30日前完成对该设备的重大修改。上述两份合同的价格均反映了市场价格。

2×22年11月10日, 甲公司与丙公司签订的一份服务合同约定, 甲公司在未来3年内为丙公司上述设备进行维护, 合同价格为每年800万元。甲公司为其他公司提供类似服务的合同价格与该合同确定的价格相同。

设备及安装、修改整合工作按合同约定的时间完成, 公司检验合格并于2×23年12月1日投入生产使用。

其他资料:

- (1) 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人, 销售商品适用的增值税税率为13%。
- (2) 上述各项合同均通过合同各方管理层批准, 满足合同成立的条件。
- (3) 上述合同价格或销售价格均不含增值税额。
- (4) 本题不考虑除增值税以外的其他相关税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1), 判断甲公司与乙公司在原合同基础上签订的补充协议是否属于合同变更, 说明会计处理方法, 并阐述理由; 判断甲公司确认销售A产品收入的方法、时点, 并说明理由; 编制与出售A产品相关的会计分录。

(2) 根据资料(1), 计算乙公司购入A产品的成本总额及单位成本。

(3) 根据资料(2), 判断甲公司与丙公司分别签订的三份合同是否应当合并, 并说明理由; 合同合并后, 判断每份合同有几项履约义务, 并说明理由, 如合同不合并, 判断每份合同有几项履约义务。



**17.40** 甲公司为电信服务运营企业，2×23年度发生的有关交易或事项如下：

（1）2×23年11月30日，甲公司董事会批准了管理层提出的客户忠诚度计划，具体内容：客户在甲公司消费价值满100元的通话服务时，甲公司将在下月向其免费提供价值10元的通话服务。2×23年12月，客户消费了价值10 000万元的通话服务（假定均符合下月享受免费通话服务的条件），甲公司已收到全部款项。

（2）2×23年12月10日，甲公司推出预缴话费送手机活动，客户只需预缴话费3 000元，即可免费获得市价为1 600元，成本为1 200元的手机一部，并从参加活动的下月起未来24个月内每月享受价值100元，成本为80元的通话服务。当月共有5万名客户参与了此项活动。

（3）2×23年12月25日，甲公司与丙公司签订合同，甲公司以2 000万元的价格向丙公司销售市场价格为2 200万元、成本为1 600万元的通讯设备一套。作为与该设备销售合同相关的一揽子合同的一部分，甲公司同时还与丙公司签订通讯设备维护合同，该项维护服务多家供应商可以提供，甲公司单独出售该项服务。合同约定甲公司将在未来10年内为丙公司的该套通讯设备提供维护服务，每年收取固定维护费用200万元。类似维护服务的市场价格为每年180万元。销售的通讯设备已发出，价款至年末尚未收到。

本题不考虑货币时间价值以及税费等其他因素。

要求：

根据资料（1）至（3），分别计算甲公司2×23年12月应确认的收入金额，说明理由，并编制与收入确认相关的会计分录（无需编制期末结转成本相关的会计分录）。

**17.41** 2×20年至2×23年，甲公司及乙公司发生的相关交易或事项如下：

（1）2×20年3月10日，甲公司以6 000万元的价格取得一宗土地使用权，使用期限50年，自2×20年4月1日开始起算。该土地在甲公司所属的A酒店旁边，甲公司拟在新买的土地上建造A酒店2期。与土地使用权相关的产权登记手续于2×20年4月1日办理完成，购买土地使用权相关的款项已通过银行转账支付。甲公司对该土地使用权按50年采用直线法摊销，预计净残值为零。

（2）2×20年3月20日，甲公司与乙公司签订一份固定造价合同，合同约定：乙公司为甲公司建造A酒店2期项目，合同价款为16 000万元，建造期间为2×20年4月1日至2×22年9月30日；乙公司负责工程的施工建造和管理，甲公司根据第三方工程监理公司确定的已完成工程量，每年年末与乙公司结算一次；在A酒店2期项目建造过程中甲公司有权修改其设计方案；如甲公司终止合同，A酒店2期项目已建造的部分归甲公司所有；如果工程发生重大质量问题，乙公司应按实际损失支付赔偿款；双方确定合同价款的10%作为质量保证金，如果工程在完工之日起1年内没有发生重大质量问题，甲公司将支付工程质量保证金。

（3）2×20年4月10日，乙公司开始对A酒店2期项目进行施工，预计合同总成本为12 000万元。2×21年因建筑材料涨价等原因，乙公司将预计合同总成本调整为18 000万元。截至2×22年9月30日，累计实际发生的工程成本为17 500万元。乙公司采用成本法确定履约进度，每年实际发生的成本中60%为建筑材料费用，其余为工资薪金支出。与该项目合同相关的资料如下：

单位：万元

项目	2×20年	2×21年	2×22年	2×23年
至年末累计实际发生成本	3 600	10 800	17 500	—
预计完成合同尚需发生的成本	8 400	7 200	—	—
年末结算合同价款	4 800	5 600	5 600	—
实际收到价款	4 000	5 500	4 900	1 600

(4) 甲公司A酒店2期项目2×22年9月30日完工，达到合同约定的可使用状态，并经验收后交付使用。

其他有关资料：

- (1) 甲公司与乙公司无关联方关系。
- (2) 乙公司建造A酒店2期项目整体构成单项履约义务。
- (3) 乙公司单独设置“合同结算”科目对工程项目进行核算，不设置“合同资产”和“合同负债”科目。
- (4) 本题不考虑税费及其他因素。

要求：

- (1) 指出乙公司确认收入的时点，并说明理由。
- (2) 计算乙公司2×21年和2×22年分别应确认的收入。
- (3) 编制乙公司2×21年与履行合同义务相关的会计分录，说明乙公司因履行该合同义务确认的资产和负债在2×21年12月31日资产负债表中列示的项目名称及金额。
- (4) 计算甲公司A酒店2期项目的实际成本（答案中的金额单位用万元表示）。

**17.42** 甲公司是一家投资控股型的上市公司，拥有从事各种不同业务的子公司。

(1) 乙公司是一家建筑承包商，专门从事办公楼设计和建造业务。2×23年2月1日，乙公司与戊公司签订办公楼建造合同，按照戊公司的特定要求在戊公司的土地上建造一栋办公楼。根据合同的约定，建造该办公楼的价格为8 000万元，乙公司分三次收取款项，分别于合同签订日、完工进度达到50%、竣工验收日收取合同造价的20%、30%、50%。

工程于2×23年2月开工，预计于2×24年年底完工。乙公司预计建造上述办公楼的总成本为6 500万元，截至2×23年12月31日，乙公司累计实际发生的成本为3 900万元。乙公司按照成本法确定履约进度。乙公司已在合同约定的时间收到了工程进度款。

(2) 丙公司是一家生产通信设备的公司。2×23年1月1日，丙公司与A公司签订专利许可合同，许可A公司在5年内使用自己的专利技术生产H产品。根据合同的约定，丙公司每年向A公司收取由两部分金额组成的专利技术许可费，一是固定金额200万元，于每年年末收取；二是按照A公司H产品销售额的2%计算的提成，于第二年年初收取。根据以往年度的经验和做法，丙公司可合理预期不会实施对该专利技术产生重大影响的活动。

2×23年12月31日，丙公司收到A公司支付的固定金额专利技术许可费200万元。2×23年度，A公司销售H产品80 000万元。

其他有关资料：

- 第一，本题涉及的合同均符合企业会计准则关于合同的定义，均经合同各方管理层批准。
- 第二，乙公司和丙公司估计，因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回。

第三，不考虑货币时间价值，不考虑税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，判断乙公司的建造办公楼业务是属于在某一时段内履行履约义务还是属于某一时点履行履约义务，并说明理由。

(2) 根据资料(1)，计算乙公司2×23年度的合同履约进度，以及应确定的收入和成本，并编制确认收入和结转成本的会计分录。

(3) 根据资料(2)，判断丙公司授予知识产权许可属于在某一时段内履行履约义务还是属于某一时点履行履约义务，并说明理由。说明丙公司按照A公司H产品销售额的2%收取的提成应于何时确认收入。

(4) 根据资料(2)，编制丙公司2×23年度与收入确认相关的会计分录。

**17.43** 甲公司为增值税一般纳税人，销售货物适用的增值税税率为13%。2×23年，甲公司发生的相关交易或事项如下：

(1) 2月20日，甲公司与乙公司签订销售合同，向其销售100件A产品，每件销售价格为20万元，每件生产成本为12万元。甲公司于3月25日发出A产品，并开出了增值税专用发票。根据销售合同约定，如甲公司销售的A产品存在质量问题，乙公司可在1年内退货。甲公司根据历史经验，估计该批A产品的退货率为8%。

乙公司于3月28日收到所购A产品并验收入库，当日通过银行转账支付上述货款。

(2) 3月15日，因存在质量问题，甲公司收到丙公司退回的10件A产品，同时收到税务部门开具的红字增值税专用发票，甲公司通过银行转账退回了相关款项。该退回的A产品是甲公司2×22年出售给丙公司200件A产品中的其中一部分，每件销售价格为19万元，每件生产成本为12万元。2×22年年末，甲公司估计该批A产品的退货率为8%。

2×23年3月15日，该批产品的退货期已满，除上述10件A产品退货外，无其他退货情况。

(3) 5月30日，甲公司与丁公司签订销售合同，向丁公司销售500件B产品。根据销售合同的约定，甲公司11月20日前向丁公司交付B产品，销售价格总额为9 800万元；如果该批产品在1年之内发生质量问题，甲公司负责免费维修，但如因丁公司保管不善或使用不当造成的损坏，甲公司不提供免费维修服务；B产品质保期满后，甲公司可以为该批产品提供未来3年维修服务，但丁公司需另外支付维修服务费用300万元。11月5日，甲公司按照合同约定发出B产品，开具增值税专用发票，并收取货款。

(4) 2×23年末，甲公司本年销售给乙公司的A产品尚未发生退货，甲公司重新评估A产品的退货率为5%。

其他资料：(1) 上述销售价格不含增值税额，本题不考虑除增值税以外其他税费影响。(2) 本题不考虑资产负债表日后事项等其他相关因素

要求：

(1) 根据资料(1)，编制甲公司销售100件A产品的会计分录。

(2) 根据资料(2)，编制甲公司收到退回A产品的会计分录。

(3) 根据资料(3)，指出甲公司销售B产品合同附有的单项履约义务，并说明理由；计算每一单项履约义务应分摊的合同价格；说明甲公司销售B产品在质保期内提供的维修服务和质保期满后所提供维修服务分别应当如何进行会计处理。

(4) 根据资料(4)，编制甲公司与重新评估A产品退货率相关的会计分录。

## 四、综合题

17.44 甲公司2×23年度发生的有关的经济事项如下：

(1) 1月1日，甲公司与A公司签订远期销售合同，根据合同约定，甲公司将于2年后交货，A公司有两种可选方案付款，即在签订合同时支付400万元，或者2年后在产品交付时支付449.44万元。A公司选择在签订合同时支付货款。当日款项已收存银行，相关商品在交货时控制权转移。甲公司两种付款方式计算的内含利率为6%，且不满足资本化条件。

甲公司按400万元确认主营业务收入，未结转主营业务成本。

(2) 5月1日，甲公司与B公司签订合同，约定甲公司在7月31日前向B公司陆续交付2 000台H产品，每台售价1万元，成本0.8万元（未计提存货跌价准备）。

6月1日，甲公司与B公司签订补充合同，约定甲公司在7月31日前再增加向B公司交付500台H产品，每台售价0.85万元，该价格不能反映合同变更日H产品的单独售价。至5月31日，甲公司已向B公司交付H产品1 500台。截至7月31日，甲公司已按合同约定交付剩余1 000台H产品。

甲公司7月按425万元确认主营业务收入，并结转主营业务成本400万元。

(3) 7月1日，甲公司与C公司签订销售合同，根据合同约定，甲公司向C公司销售P设备，售价为1 500万元，成本1 200万元（未计提存货跌价准备）。同时协议约定，甲公司将于两年后将该设备回购，回购价格为1 300万元。当日设备已发出，货款已收存银行。

甲公司按1 500万元确认主营业务收入，并结转主营业务成本1 200万元。

(4) 9月22日，甲公司向D公司销售一批K产品，售价为1 200万元，该批库存商品的账面余额1 000万元，已计提存货跌价准备200万元。当日商品已发出。合同约定甲公司需向D公司支付促销费50万元（此费用为行业规则，甲公司并未取得D公司任何商品和服务）。9月30日甲公司收到扣除促销费后的净价款，并存入银行。

甲公司按1 200万元确认主营业务收入，并结转主营业务成本800万元，确认销售费用50万元。

(5) 11月1日，甲公司与E公司签订销售合同，约定甲公司向E公司销售M产品1 000件，每件单位成本为0.9万元（未计提存货跌价准备）。当日甲公司已将商品发出并经E公司验收合格。根据合同约定，E公司向甲公司支付其自身普通股股票100万股，分两次等额支付，第一次在甲公司发货时支付，第二次在E公司验收合格时支付。当日E公司普通股股票价值为12元/股。11月15日，E公司验收合格，再次向甲公司支付50万股普通股，当日E公司普通股股票价值为15元/股。甲公司M产品的每件售价1.1万元。甲公司取得E公司股票作为交易性金融资产核算。

甲公司按1 100万元确认主营业务收入，并结转主营业务成本900万元。

(6) 12月1日，F公司委托甲公司为其代销5 000件N产品，与F公司约定的结算价款为1.6万元/件，同时甲公司按代销价款的10%向F公司收取代销手续费，未代销的N产品毁损、灭失的风险由F公司承担（但因甲公司责任除外）。当日甲公司已收到5 000件N产品。至12月31日甲公司已销售1 000件。

甲公司按1 600万元确认主营业务收入，结转主营业务成本1 440万元。

其他资料：计入交易价格的可变对价金额满足限制条件，且不考虑相关税费。

要求：根据上述资料，分析甲公司会计处理是否正确，如果不正确请说明正确的会计处理（答案中的金额单位用万元表示）。



17.45 甲集团为多元化经营集团公司，2×23年各个子公司发生的部分经济业务如下：

(1) A公司与乙公司签订一项总金额为580万元的固定造价不动产建造合同，该合同不可撤销，在乙公司自有土地上进行建造。A公司负责工程的施工（含材料）及全面管理，乙公司按第三方监理公司确认的工程完工量，每年与A公司结算一次。该工程已于2×22年10月开工，预计2×23年年末完工，工程预计总成本为550万元。

截至2×23年年底，由于材料价格上涨等原因，A公司预计工程总成本将上涨50万元。至2×23年12月31日A公司累计已发生工程成本合计300万元，其中材料成本占60%，人工成本占40%（2×22年已发生成本120万元），预计还将发生300万元。根据合同约定应收取合同结算价款370万元（其中，2×22年应收取180万元），实际收取360万元（其中，2×22年已收取150万元）。

(2) B公司经营一家连锁超市，以主要责任人的身份将商品销售给客户。B公司销售的商品适用不同增值税税率。2×23年B公司向客户销售了5 000张不可退的储值卡，每张卡的面值为200元，总额为100万元。客户可在B公司经营的任意一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，B公司预期客户购买的储值卡金额中98%会被消费。2×23年客户使用储值卡消费15万元。

(3) C公司经营一家电商平台，平台上的商家自行负责商品采购、定价、发货以及售后服务，C公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款。C公司按货款5%向商家收取佣金。2×23年C公司向平台上的消费者销售了10 000张不可退的电子购物卡，每张卡面值200元，总金额200万元。

(4) D公司经营一家酒店，该酒店是D公司自有资产，D公司在进行会计核算时，除发生的餐饮、商品材料等成本外，还需要计提与酒店经营相关固定资产折旧（房屋、家具、办公设备等）、无形资产摊销（土地使用权）费用等。

(5) E公司与丙公司签订合同，向其销售一批商品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，E公司承担相关的运输费用。商品控制权在出库时转移给丙公司。

其他资料：

- (1) A公司采用成本法确定履约进度；
- (2) 不考虑相关税费的影响。

要求：

- (1) 根据资料(1)，分析A公司与乙公司签订的合同属于某一时段内履行的履约义务还是某一时点履行的履约义务，并说明理由；编制A公司2×23年相关的会计分录。
- (2) 根据资料(2)，说明B公司应如何确认收入，并编制B公司2×23年相关会计分录。
- (3) 根据资料(3)，判断C公司是主要责任人还是代理人，并说明理由。
- (4) 根据资料(4)，分析D公司对固定资产计提折旧，无形资产计提摊销的会计处理。
- (5) 根据资料(5)，判断E公司与丙公司签订的合同中几项履约义务，并说明理由（答案中的金额单位用万元表示）。

17.46 甲公司拥有乙公司、丙公司两家子公司。甲公司及其子公司2×23年度发生的交易或事项如下：

(1) 2×23年3月30日，甲公司销售给A公司一台C设备。根据销售协议的约定，甲公司于2×23年10月10日前交付C设备，合同价格为15 000万元，甲公司提供该设备的质量保证，



即在1年之内，如果该设备发生质量问题，甲公司负责免费维修，但如果因A公司员工操作不当等非设备本身质量原因导致的故障，甲公司不提供免费维修服务；另外，甲公司为C设备质保期满后未来5年提供维修和保养服务，合同价格为600万元。

甲公司销售C设备单独的销售价格为15 000万元；单独对外提供设备维修服务的销售价格为每年每台100万元，单独对外提供设备保养服务的销售价格为每年每台20万元。

(2) 2×23年1月1日，乙公司与B公司签订一年期的商品采购合同框架。双方于框架合同中约定，在一年合同期内，B公司的采购价格会随着采购量进行调整。具体条款如下：

若B公司当年的采购量低于100万件，商品单价为10元/件；若B公司当年的采购量超过100万元，其所有采购商品的单价将均调整至9元/件。

第一季度，B公司的商品采购量为80万件，并支付采购价款800万元。2×23年3月31日，乙公司基于过往期间与B公司的合作，预测其全年采购量很可能达约250万件。

(3) 丙公司主要从事跨海大桥的建设和运营业务。2×23年1月，丙公司与当地政府签订PPP项目合同，丙公司作为社会资本方负责跨海大桥的建设、运营和维护。根据合同约定，期间为50年，其中项目建设期为3年，运营期为47年（运营期占项目资产全部使用寿命）。丙公司有权在运营期内按照政府方限定的条件、对象及价格收取过桥费，政府不对其提供保证。运营期满后，丙公司将PPP项目资产无偿交给政府方。丙公司的建造服务和运营服务均构成单项履约义务，且属于在某一时段内履行的履约义务，丙公司为主要责任人。丙公司预计2×23年发生的建造成本为2 500万元，其中70%为材料成本，30%为人工成本，丙公司估计的建造服务的成本加成率为6%。

其他资料：本题不考虑相关税费等其他因素（答案中的金额单位以万元表示）。

要求：

(1) 根据资料(1)，说明甲公司销售C设备合同附有的单项履约义务，并陈述理由；计算每一单项履约义务应分摊的合同价格；分别说明甲公司销售C设备在保质期内提供的维修服务和保质期以后所提供维修服务和保养服务应当如何进行会计处理。

(2) 根据资料(2)，判断乙公司提供的数量折扣是否属于可变对价？若存在可变对价，乙公司应当对其如何进行会计处理？判断乙公司能否根据第一季度收取价款800万元确认商品销售收入，说明理由，并编制相关会计分录。

(3) 根据资料(3)，判断丙公司与政府方签订的合同能否执行PPP项目合同相关处理规定，并说明理由；若可以执行该规定，确定丙公司的核算模式并说明理由；说明丙公司确定交易价格的方式；编制丙公司2×23年与该PPP项目合同相关的会计分录。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

17.1	B	17.2	C	17.3	D	17.4	C	17.5	A
17.6	B	17.7	A	17.8	B	17.9	C	17.10	D
17.11	B	17.12	A	17.13	D	17.14	B	17.15	A
17.16	A	17.17	B	17.18	B	17.19	B	17.20	C
17.21	C	17.22	A	17.23	A	17.24	B	17.25	C

### 二、多项选择题

17.26	ACD	17.27	AD	17.28	ABCD	17.29	BC	17.30	BD
17.31	ABCD	17.32	AC	17.33	BCD	17.34	ABC	17.35	ABD
17.36	CD	17.37	ABCD	17.38	BD				

### 一、单项选择题

- 17.1 「斯尔解析」 B 本题考查的是收入准则核算范围。企业对外出租资产收取的租金，适用租赁准则，选项A错误；以存货换取客户的专利技术，换出存货方应适用收入准则，选项B正确；以固定资产换取客户的投资性房地产，应适用非货币性资产交换准则，选项C错误；进行债权投资取得的利息，应适用金融工具相关准则，选项D错误。
- 17.2 「斯尔解析」 C 本题考查的是识别与客户订立的合同，为否定式提问。企业与客户订立的合同的形式包括书面形式、口头形式以及商业惯例等其他可验证的形式，选项A表述正确，不选；企业对于不能满足条件的合同，只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务，且已向客户收取的对价无须退回时，才能将已收取的对价确认为收入，选项B表述正确，不选；企业对于在合同开始日即满足收入确认条件的合同，在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化，选项C表述错误，应选；企业对于具有类似特征合同组合，可以在确定退货率、坏账率、合同存续期等方面运用组合法进行估计，选项D表述正确，不选。
- 17.3 「斯尔解析」 D 本题考查的是合同变更的会计处理。在合同开始日，因1 000件A商品是可明确区分的，因此将交付1 000件A商品作为单项履约义务。在合同变更日，追加A商品200件，能够反映该项商品的单独售价，属于合同变更情形一（合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价），所以，应将追加的200件A商品作为单独合同进行会计处理，选项D

正确，选项ABC错误。需要说明的是，判断新增合同价款是否反映了新增商品的单独售价时，应当考虑为反映该特定合同的具体情况而对新增商品价格所作的适当调整。例如，在合同变更时，企业由于无须发生为发展新客户等所须发生的相关销售费用，可能会向客户提供一定的折扣，从而在新增商品单独售价的基础上予以适当调整，在该情形下，一般也认为能够反映单独售价。

**17.4 「斯尔解析」 C** 本题考查的是合同变更的会计处理。在合同开始日，因1 000件A商品是可明确区分的，因此将交付1 000件A商品作为单项履约义务。在合同变更日，追加A商品200件，不能反映该项商品的单独售价，属于合同变更情形二（合同变更不属于情形一，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分），所以，甲公司应将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同中未履约的部分与合同变更部分合并为一份新合同进行会计处理，选项C正确，选项ABD错误。

**17.5 「斯尔解析」 A** 本题考查的是识别合同中单项履约义务。甲公司与乙公司签订的合同中是将工程技术、场地整理、办公楼基建、设备安装及装修等进行整合，形成合同约定的某个组合产出（办公楼）转让给甲公司，在合同层面评估合同中的相关承诺彼此之间不可明确区分，所以，识别合同中为单项履约义务，即整合产出办公楼，选项A正确，选项BCD错误。

**17.6 「斯尔解析」 B** 本题考查的是运输服务的会计处理，为否定式提问。对于购买方，发生的使存货等资产达到预定可使用状态前运输费用，应资本化计入资产成本，选项A表述正确，不选；对于销售方，需要进行区分：（1）商品控制权转移前发生的运输活动，不构成单项履约义务，应当在发生时计入合同履约成本，选项C表述正确，不选；（2）商品控制权转移后发生的运输活动，构成单项履约义务，应分摊交易价格，在满足条件时确认运输服务收入并结转成本，选项D表述正确，不选；对于销售方发生的运输费用，不再计入销售费用，选项B表述错误，应选。

**17.7 「斯尔解析」 A** 本题考查的是可变对价对交易价格的影响。包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。甲公司给予乙公司200万元商业折扣属于可变对价，其最佳估计数为200万元，企业在确定交易价格时应考虑该可变对价的影响，按扣除200万元商业折扣后的金额确定交易价格，选项A正确，选项D错误；选项B错误，未考虑可变对价对交易价格的影响；选项C错误，误将增值税销项税额计入交易价格（企业代第三方收回的款项应作为负债进行处理）。

**17.8 「斯尔解析」 B** 本题考查的是非现金对价对交易价格的影响。客户支付非现金对价的，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格，即合同开始日（2×23年1月1日）A公司股票的公允价值12元/股确定。合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的（股票公允价值变动），该变动金额不应计入交易价格，此项合同的交易价格=1 000×12×4（4个季度）=48 000（元），选项B正确；选项A错误，未考虑其他三个季度的交易价格；选项C错误，误按2月28日股票的公允价值确定交易价格，且未考虑其他三个季度的交易价格；选项D错误，误按3月31日股票的公允价值确定交易价格，且未考虑其他三个季度的交易价格。本题会计分录为：

假设甲公司取得A公司股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，3月31日收取A公司股票时：

借：交易性金融资产	15 000	
贷：主营业务收入		12 000
公允价值变动损益		3 000

**17.9 「斯尔解析」 C** 本题考查的是应付客户对价对交易价格的影响。企业应付客户对价的，且未从客户处取得任何商品的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，选项C正确，选项ABD错误。

17.10 【斯尔解析】 D 本题考查的是收入确认。甲公司在收到定金200万元时因未转移相关商品控制权，不能确认收入，而应将收取的款项作为合同负债，选项A错误，选项D正确；甲公司交付A产品后（与A产品相关的控制权已经转移）应确认与A产品相关的收入，即1 200万元，同时对未收取部分1 000万元确认为合同资产，因甲公司需要在交付B产品后才具有仅随时间流逝即可收款的权利，在未交付B产品之前不能确认应收账款，选项BC错误。本题会计分录为：

（1）收取定金时：

借：银行存款	200	
贷：合同负债		200

（2）交付A产品时：

借：合同资产	1 000	
合同负债	200	
贷：主营业务收入		1 200

17.11 【斯尔解析】 B 本题考查的是交易价格后续变动的会计处理。在合同开始日，该合同包含两个单项履约义务，甲公司应当将估计的交易价格分摊至这两项履约义务，且可变对价不符合分摊至其中一项履约义务的条件，因此，A产品应分摊的可变对价金额=2×60/（60+40）=1.2（万元），B产品应分摊的可变对价金额=2×40/（60+40）=0.8（万元），即A产品应分摊的交易价格=98×60/（60+40）+1.2=60（万元），B产品应分摊的交易价格=98×40/（60+40）+0.8=40（万元），当A产品交付客户时，甲公司相应确认收入60万元；

2×23年7月15日，双方进行了合同变更。该合同变更属于合同变更的情形二（新增价款不能反映新增商品的单独售价，且已转让商品与未转让商品可明确区分），因此该合同变更应当作为原合同终止，并将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理，选项AC错误；

2×23年7月15日，甲公司重新估计可变对价，增加了交易价格3万元（5-2）。由于该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关，因此，应首先将该增加额分摊给A产品和B产品，之后再将其分摊给B产品的部分在B产品和C产品形成的新合同中进行二次分摊。可变对价后续变动分摊至A产品的金额=3×60/（60+40）=1.8（万元），可变对价后续变动分摊至B产品的金额=3×40/（60+40）=1.2（万元），对于该可变对价，在进行二次分摊时，B产品应分摊的金额=1.2×40/（40+100）=0.34（万元），C产品应分摊的金额=1.2×100/（40+100）=0.86（万元）。由于甲公司已经转让了A产品，在交易价格发生变动的当期即应将分摊至A产品的1.8万元确认为收入，选项B正确，选项D错误。

17.12 【斯尔解析】 A 本题考查的是某一时段履行履约义务与某一时点履行履约义务的判断。因甲公司在服务期结束后向乙公司提供专业调研报告，不满足“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”；甲公司在提供调研服务时乙公司不能控制其结果，不满足“客户能够控制企业履约过程中在建的商品”；甲公司为乙公司提供专项调研服务，具有不可替代用途，但如果乙公司违约需要向甲公司支付合同价款40%违约金，不满足“企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”，所以，不属于在某一时段内履行的履约义务，应在相关商品控制权转移时（提供调研报告时）确认收入，选项A正确，选项BCD错误。

17.13 【斯尔解析】 D 本题考查的是在某一时点履行履约义务的判断。因为联运业务原由甲公司已执行部分无须重新执行（能够通过“返工测试”），表明客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益，属于在某一时段内履行的履约义务，选项A错误；客户在企业建造该商品的过程中就能够控制这些商品，属于在某一时段内履行的履约义务，选项B错误；甲公司履约过程中所产出的商



品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，属于在某一时段内履行的履约义务，选项C错误；在商品交付时点控制权转移，不满足“某一时段履行履约义务”的三个条件，属于在某一时点履行的履约义务，选项D正确。

- 17.14 【斯尔解析】 B 本题考查的是在某一时段内履行履约义务收入的确认。客户能够控制企业履约过程中在建的商品，属于在某一时段内履行的履约义务，截至2×23年12月31日的履约进度=855/(855+945)×100%=47.5%，2×23年应确认收入=3 000×47.5%-0=1 425（万元），选项B正确；选项A错误，误按预计合同总成本确认收入；选项C错误，误按已发生成本确认收入；选项D错误，误按已预收款确认收入。

甲公司应编制的会计分录为：

2×23年10月1日：

借：银行存款	300	
贷：合同负债		300

2×23年12月31日：

借：合同履约成本	855	
贷：银行存款等		855
借：合同负债	300	
应收账款	1 125	
贷：主营业务收入		1 425
借：主营业务成本	855	
贷：合同履约成本		855

- 17.15 【斯尔解析】 A 本题考查的是合同取得成本的核算范围。企业为取得合同发生的增量成本（销售佣金、提成等）预期能够收回的，应当作为合同取得成本，主要包括销售佣金、企业因现有合同续约或发生合同变更时需要支付的额外佣金等，选项A正确；无论是否取得合同均会发生的差旅费，投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担，选项BCD错误。

- 17.16 【斯尔解析】 A 本题考查合同履约成本的列报。资料（1），采购时发生的入库前运输费用属于存货达到预定可使用状态的必要支出，应计入存货成本，导致“存货”项目金额增加102万元；资料（2），正常加工成本19万元，应计入生产成本，非正常物料消耗1万元计入当期损益（营业外支出），导致“存货”项目金额增加19万元；资料（3），企业为履行客户合同发生的运输活动，若发生在商品控制权转移之前，不构成单项履约义务，应将相关支出作为与商品销售相关的成本计入合同履约成本，最终计入营业成本并予以恰当披露，本题中控制权尚未转移，该批商品未满足收入确认条件，因此，相关的成本也尚未结转，即该笔运输费用依然体现在“合同履约成本”科目中，合同履约成本应列报为存货项目，导致存货金额增加3万元。综上，存货应列示的金额=102+19+3=124（万元），选项A正确，选项BCD错误。

- 17.17 【斯尔解析】 B 本题综合考查收入相关会计处理，为否定式提问。合同变更日，已转让商品与未转让商品之间可明确区分，但新增合同价款未反映新增商品单独售价，属于合同变更的情形二，应视同原合同终止，新合同订立，选项A表述正确，不选；航空公司授予乘客的奖励积分属于授予客户额外购买选择权的销售，对于该类销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利，企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务，按照有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务，确认为一项合同负债，选项B表述错误，应选；合同中存在重大融资成分的，应当按假定客户在



取得商品控制权时以现金支付的应付金额确定交易价格，选项C表述正确，不选；按高于商品公允价值达成的售后回购交易，因商品控制权尚未转移，不能确认收入，应作为融资交易进行会计处理，选项D表述正确，不选。

- 17.18 【斯尔解析】 B 本题考查的是客户额外购买选择权的会计处理。客户奖励积分是企业提供的重大权利，应作为单项履约义务， $2 \times 23$ 年交易价格为6 000万元，授予客户奖励积分的单独售价= $60 \times 1 \times 90\% = 54$ （万元），销售商品应分摊销售货物的交易价格= $6\ 000 \times 6\ 000 / (6\ 000 + 54) = 5\ 946.48$ （万元）， $2 \times 23$ 年度应确认的收入总额为5 946.48万元，选项B正确；选项A错误，未将交易价格分摊至奖励积分；选项C错误，误将6 000万元作为含税销售额，进行价税分离后的金额确认收入；选项D错误，误按60万元作为奖励积分的单独售价计算分摊交易价格。
- 17.19 【斯尔解析】 B 本题考查的是售后回购的会计处理。交易属于售后回购，销售方具有回购义务的，且回购价低于原售价的应作为租赁交易进行会计处理，选项B正确，选项ACD错误。
- 17.20 【斯尔解析】 C 本题考查的是无须退回的初始费的会计处理。企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。（1）该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；（2）该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；（3）该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入，选项C正确，选项ABD错误。
- 17.21 【斯尔解析】 C 本题考查的是PPP项目合同的会计处理。运营期占项目资产全部使用寿命的PPP项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，但如果政府方能够控制或管制社会资本方使用PPP项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格，则适用PPP项目合同相关会计处理规定，即需要满足“双控制”条件的第一条规定，选项A错误；社会资本方在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）条件的，应在拥有该权利时确认为应收款项，选项B错误；社会资本方根据PPP项目合同，自政府方取得作为应付合同对价一部分的其他资产，应将该资产按照收入准则相关规定（非现金对价）进行会计处理，选项C正确；在混合模式下，社会资本方应在PPP项目资产达到预定可使用状态时，应将相关PPP项目资产的对价金额或确认的建造收入金额，超过有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）的差额，确认为无形资产，选项D错误。
- 17.22 【斯尔解析】 A 本题考查的是期间费用的确认。甲公司将冰箱在预计使用寿命内免费提供给代理商使用，且不改变用途，虽然该冰箱所有权归甲公司所有，但实质上属于为过去销售提供的商家奖励，并不能为企业带来未来的经济利益流入，不符合资产确认条件，而是在发生当期计入损益，因与销售相关，应计入销售费用，选项A正确，选项BCD错误。
- 17.23 【斯尔解析】 A 本题考查的是影响营业利润经济业务的范围。出售无形资产的净损失计入资产处置损益，影响营业利润，选项A正确；权益法核算的长期股权投资确认被投资单位现金股利冲减长期股权投资账面价值，同时确认应收股利，不影响营业利润，选项B错误；因违反法律、行政法规缴纳的罚款计入营业外支出，不影响营业利润，选项C错误；母公司替子公司负担所得税属于权益性交易，计入资本公积，不影响营业利润，选项D错误。
- 17.24 【斯尔解析】 B 本题考查的是营业利润的计算。营业利润= $12\ 000$ （营业收入） $-8\ 000$ （营业成本） $-100$ （税金及附加） $+320$ （公允价值变动收益） $-820$ （资产减值损失） $+600$ （资产处置收益） $=4\ 000$ （万元），增值税属于价外税，不影响营业利润，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产市价上升计入其他综合收益，不影响营业利润，选项B正确；选项A错误，未将出售专利

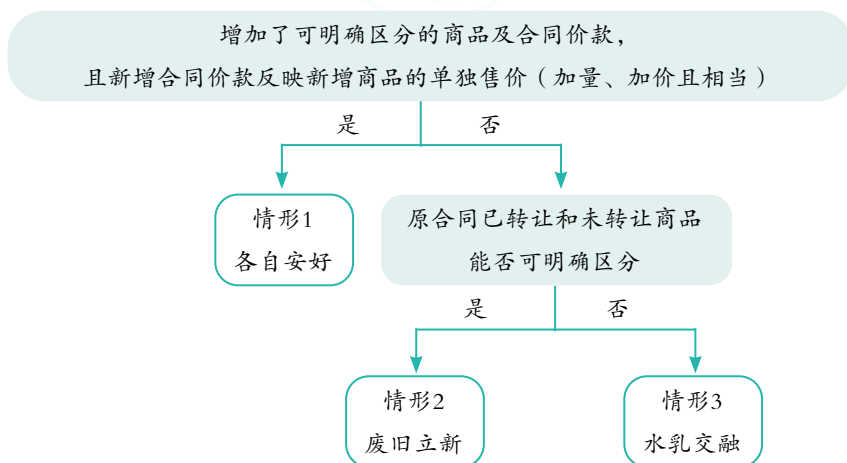
技术产生的收益（资产处置收益）计入营业利润；选项C错误，未将交易性金融资产市价上升计入营业利润；选项D错误，未将税金及附加和专利技术转让收益计入营业利润，且误将以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的市价上升计入营业利润。

- 17.25 「斯尔解析」 C 本题考查营业外收入的核算内容。资料（1），以存货清偿债务，实现的债务重组利得20万元，计入其他收益；资料（2），固定资产盘盈100万元，属于差错更正，计入以前年度损益调整；资料（3），存货盘盈10万元，冲减管理费用；资料（4），固定资产报废利得1万元，计入营业外收入。综上，对营业外收入的影响金额为1万元，选项C正确；选项A错误，误将资料（1）（2）（3）计入营业外收入；选项B错误，误将固定资产盘盈利得计入营业外收入；选项D错误，误将存货盘盈金额计入营业外收入。

## 二、多项选择题

- 17.26 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是合同变更的会计处理。合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理（合同变更情形一），选项A正确；合同变更增加了可明确区分的商品，但未新增合同价款的，且已转让商品与未转让商品可明确区分，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理（合同变更情形二），选项B错误；合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，但新增合同价款不能反映新增商品单独售价的，且已转让商品与未转让商品可明确区分，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理（合同变更情形二），选项C正确；合同变更未增加合同价款，合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本（合同变更情形三），选项D正确。

提示：在判断合同变更的情形及会计处理时，可以参考下图所示流程：



- 17.27 「斯尔解析」 AD 本题考查的是识别合同中单项履约义务。企业为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品，乙公司为履行合同而进行的市场调研活动和丙公司为整理客户档案而进行的行政管理活动均属于初始活动，不构成单项履约义务，选项BC错误；甲公司在销售商品的同时提供延保服务1年和丁公司在销售A产品的同时赠送B产品均属于向客户转让可明确区分商品的承诺，构成履约义务，选项AD正确。
- 17.28 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是识别合同中单项履约义务的判断，为否定式提问。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

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

(2) 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制, 选项BC应选;

(3) 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性, 合同中承诺的每一单项商品均受到合同中其他商品的重大影响, 选项D应选。

17.29 「斯尔解析」 BC 本题考查的是交易价格确定的会计处理。企业存在应付客户对价的, 应当将该应付客户对价冲减交易价格, 但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外, 选项A错误; 企业在确定可变对价最佳估计数时, 如果企业拥有大量具有类似特征的商品, 并估计可能产生多个结果时, 通常按照期望值估计可变对价金额, 选项B正确; 客户就商品支付了预付款, 且可以自行决定这些商品的转让时间, 则表明合同中不包含重大融资成分, 选项C正确; 客户支付非现金对价的, 通常情况下, 企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格, 非现金对价公允价值不能合理估计的, 企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格, 选项D错误。

17.30 「斯尔解析」 BD 本题考查的是确定交易价格之合同具有重大融资成分的会计处理。甲公司与乙公司签订的合同具有重大融资成分, 在收到货款时计入合同负债, 选项A错误; 甲公司应按乙公司取得商品控制权日商品现销价格确认收入, 选项C错误, 选项D正确。甲公司在收到货款时应编制会计分录为:

借: 银行存款	1 000
未确认融资费用	102.5
贷: 合同负债	1 102.5

选项B正确; 后续期间按实际利率法摊销未确认融资费用, 在商品控制权转移时确认收入应编制的会计分录为:

借: 合同负债	1 102.5
贷: 主营业务收入	1 102.5

17.31 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是商品控制权转移应当考虑的迹象。在判断客户是否已取得商品控制权时, 企业应当考虑下列迹象: (1) 企业就该商品享有现时收款权利, 即客户就该商品负有现时付款义务, 选项D正确; (2) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户, 即客户已拥有该商品的法定所有权, 选项B正确; (3) 企业已将该商品实物转移给客户, 即客户已实物占有该商品; (4) 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户, 即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬, 选项C正确; (5) 客户已接受该商品, 选项A正确。

17.32 「斯尔解析」 AC 本题考查的是合同取得成本的会计处理。约定每签订一份销售合同, 甲公司按照合同价款的10%向乙公司支付销售佣金, 应确认应付账款=6 000×10%=600(万元), 选项A正确; 企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的, 应当作为合同取得成本确认为一项资产, 应确认合同取得成本600万元, 甲公司签订销售合同的总价款6 000万元中, 2 000万元于2×23年确认收入, 剩余4 000万元确认为合同负债, 所以, 应支付乙公司的销售佣金600万元中有200万元(600×2 000/6 000)应确认为销售费用, 400万元(600×4 000/6 000)在2×23年12月31日的合同取得成本余额中, 选项C正确, 选项BD错误。应编制的会计分录为:

借: 合同取得成本	600
贷: 应付账款	600

借：销售费用 200  
贷：合同取得成本 200

- 17.33 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是附有销售退回条款销售的会计处理。对于附有销售退回条款的销售，企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，选项A错误；按照预期因销售退回将退还的金额确认负债（预计负债），选项C正确；同时，按预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产（应收退货成本），按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本，选项B正确。

应编制的会计分录为：

借：银行存款 1 130  
贷：主营业务收入  $(1\ 000 \times 90\%)$  900  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 130  
    预计负债  $(1\ 000 \times 10\%)$  100  
借：主营业务成本 810  
    应收退货成本  $(900 \times 10\%)$  90  
贷：库存商品 900

选项D正确。

- 17.34 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是质量保证的会计处理。若质量保证属于使所转让商品达到既定质量标准，则质量保证不属于单项履约义务，应按照或有事项准则进行处理（确认预计负债，并计入销售费用），选项A正确；客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务，选项B正确；对于构成单项履约义务的质量保证，应当分摊交易价格，满足条件时确认收入，选项C正确；企业对无法合理区分的质量保证，应当将其作为单项履约义务进行会计处理，选项D错误。

- 17.35 「斯尔解析」 ABD** 本题考查的是主要责任人和代理人的会计处理。主要责任人和代理人判断的重要依据是在向客户转让商品前能否控制该商品，选项A正确；主要责任人应按总额法确认收入，选项B正确；代理人按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定（净额法确认收入），选项C错误；代理人在转让商品前不承担商品风险，选项D正确。

- 17.36 「斯尔解析」 CD** 本题考查的是售后回购的会计处理。企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因，本题中，乙公司具有重大经济动因（回购价格高于回购时设备的公允价值），回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，选项B错误；在收到客户款项时确认金融负债（长期应付款），选项A错误，选项C正确；并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用，选项D正确。

应编制的会计分录为：

借：银行存款 3 000  
    未确认融资费用 200  
贷：长期应付款 3 200

提示：未确认融资费用是长期应付款的备抵科目。

- 17.37 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是PPP项目合同的会计处理。甲公司通过向政府方提供建造服务取得桥梁运营权，有权在运营期内收取过桥通行费，但收费金额不确定，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，应当按照非现金对价安排进行会计处理，即以非现金对价在合同开始日的公允价值确定



交易价格，在满足条件时，确认建造服务收入。由于该无形资产的公允价值不能合理估计，甲公司采用成本加成法确定建造服务的单独售价，从而确定交易价格 $=8\,000 \times (1+5\%) = 8\,400$ （万元），甲公司在建造期间每年确认营业收入8 400万元，并结转营业成本8 000万元，选项AB正确；同时确认合同资产，在项目资产达到预定可使用状态时，将合同资产结转为无形资产，选项C正确；后续无形资产摊销计入营业成本，选项D正确。

17.38 「斯尔解析」 BD 本题考查PPP项目合同社会资本方的会计处理。由于政府不对甲公司未来能够收取的污水处理费提供保证，该PPP项目合同属于无形资产模式，应在PPP项目资产达到预定可使用状态时，将相关PPP项目资产的对价金额（包括PPP借款支出）或确认的建造收入金额确认为无形资产，选项C错误；相关借款费用满足资本化条件时，应当予以资本化，计入PPP借款支出，选项A错误；建设期间内，应当按照已发生成本和合理的毛利率确认为合同资产，并确认为建造服务收入，选项BD正确。

### 三、计算分析题

#### 17.39 「斯尔解析」

(1)

①甲公司与乙公司在原合同基础上签订的补充协议属于合同变更。

合同变更部分应作为单独合同进行会计处理。

理由：合同变更增加了200件A产品与原500件A产品可明确区分；且新增200件A产品的合同价格（每件24万元）反映了新增200件A产品的单独售价。

提示：

判断新增合同价款是否反映了新增商品的单独售价时，应当考虑为反映该特定合同的具体情况而对新增商品价格所做的适当调整。例如，在合同变更时，企业由于无需发生为发展新客户等所须发生的相关销售费用，可能会向客户提供一定的折扣，从而在新增商品单独售价的基础上予以适当调整。

②甲公司销售A产品应按在某一时刻履行的履约义务确认收入。

甲公司销售A产品确认收入的时点：2×22年12月10日。

理由：乙公司已取得A产品的控制权。

③甲公司应编制的会计分录为：

借：银行存款	(25 × 500 × 20%) 2 500	
贷：合同负债		2 500
借：银行存款	(24 × 200 × 20%) 960	
贷：合同负债		960
借：合同负债	3 460	
银行存款	16 089	
贷：主营业务收入		17 300
应交税费——应交增值税（销项税额）		2 249

(2)

乙公司购入A产品的成本总额 $= (25 \times 500 + 24 \times 200) + 200 + 20 + 5 = 17\,525$ （万元）

乙公司购入A产品的单位成本 $= 17\,525 \div 700 = 25.04$ （万元）



(3)

①甲公司与丙公司分别签订的采购大型机械设备并安装合同、对大型机械设备的重大修改合同，这两份合同应当合并为一个合同。

理由：甲公司与丙公司虽然分别签订了两份合同，但该两份合同基于同一商业目的而订立，并构成一揽子交易（或两份合同形成单项履约义务）（背）。

②该合并后的合同包含一项履约义务，即为丙公司提供大型机械设备并进行重大修改。

理由：甲公司向丙公司转让的大型机械设备的承诺，与后续重大修改的承诺之间不可明确区分。

③甲公司与丙公司签订的服务合同为一份单独的合同。

甲公司与丙公司签订的服务合同包含一项履约义务，即为丙公司提供设备后续维护服务。

#### 17.40 「斯尔解析」

资料（1）：

甲公司应确认的收入金额 =  $10\,000 \times 100 / (100 + 10) = 9\,090.91$ （万元）。

理由：甲公司向客户提供免费通话服务属于授予客户额外购买选择权的销售，且向客户提供了一项重大权利，应当将其作为单项履约义务，按照有关交易价格分摊的要求将交易价格分摊至该履约义务，确认为一项合同负债。

应编制的会计分录为：

借：银行存款	10 000
贷：主营业务收入	9 090.91
合同负债	(10 000 - 9 090.91) 909.09

资料（2）：

甲公司应确认的收入金额 =  $3\,000 \times 5 \times 1\,600 / (1\,600 + 100 \times 24) = 6\,000$ （万元）。

提示：甲公司的销售合同存在两项履约义务：免费赠送手机和提供24个月的通话服务，并分别属于在某一时点履行的履约义务和在某一时段履行的履约义务。

手机的单独售价为1 600元，24个月通话服务单独售价 =  $100 \times 24 = 2\,400$ （元），合同交易价格 =  $3\,000 \times 5 = 15\,000$ （万元）；

分摊手机的交易价格 =  $15\,000 \times 1\,600 / (1\,600 + 2\,400) = 6\,000$ （万元）

分摊通话服务的交易价格 =  $15\,000 \times 2\,400 / (1\,600 + 2\,400) = 9\,000$ （万元）

理由：甲公司在合同开始日，应按单项履约义务（手机和通话服务）所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务，由于手机属于在某一时点履行的履约义务，应当在相关商品控制权发生转移时确认收入；通话服务属于在某一时段履行的履约义务，应当按照履约进度确认收入。

借：银行存款	(3 000 × 5) 15 000
贷：主营业务收入	6 000
合同负债	9 000

资料（3）：

通讯设备单独售价为2 200万元，维护服务的单独售价 =  $180 \times 10 = 1\,800$ （万元）；

甲公司合同的交易价格 =  $2\,000 + 200 \times 10 = 4\,000$ （万元）；

甲公司应确认的收入金额 =  $4\,000 \times 2\,200 / (2\,200 + 1\,800) = 2\,200$ （万元）。

理由：销售设备和维护服务属于可明确区分的履约义务，企业应当按照合同中各单项履约义务的单独售价的相对比例进行分摊，其中，销售设备属于在某一时点履行的履约义务，应当在相关商品控制权发生转移时确认收入，维修服务属于在某一时段内履行的履约义务，应当按照履约进度确认收入。

会计分录为：

借：应收账款	2 200	
贷：主营业务收入		2 200

#### 17.41 「斯尔解析」

(1)

乙公司为甲公司建造A酒店2期项目属于在某一时段履行的履约义务，应在履约的各个期间确认收入。

理由：由于在甲公司所属土地上建造A酒店2期项目，在建造过程中甲公司能够控制乙公司在履约过程中在建的A酒店2期项目。

(2)

截至2×20年的履约进度=3 600÷(3 600+8 400)×100%=30%

累计应确认的收入=16 000×30%=4 800(万元)

截至2×21年的履约进度=10 800÷18 000×100%=60%

累计应确认的收入=16 000×60%=9 600(万元)

2×21年应确认的收入=9 600-4 800=4 800(万元)

2×22年应确认的收入=16 000-4 800-4 800=6 400(万元)

(3)

借：合同履约成本	(10 800-3 600) 7 200	
贷：原材料	(7 200×60%) 4 320	
应付职工薪酬	(7 200×40%) 2 880	
借：合同结算——收入结转	4 800	
贷：主营业务收入		4 800
借：主营业务成本	7 200	
贷：合同履约成本		7 200
借：主营业务成本	[ (18 000-16 000) × (1-60%) ] 800	
贷：预计负债		800

提示：在2×21年年底，由于该合同预计总成本(18 000万元)大于合同总收入(16 000万元)，预计发生损失总额为2 000万元，其中1 200万元(2 000×60%)已经反映在损益中，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失800万元确认为当期损失。根据《企业会计准则第13号——或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。因此，为完成工程将发生的预计损失800万元应当确认为预计负债。

借：应收账款	5 600	
贷：合同结算——合同价款		5 600
借：银行存款	5 500	
贷：应收账款		5 500

乙公司2×21年12月31日因履行该合同义务确认的负债在资产负债表中列示名称为合同负债，金额为800万元。

提示：合同结算贷方余额在资产负债表中根据流动性列报为“合同负债”或“其他非流动负债”，本题中，剩余工程款将在2×22年收取，应作为“合同负债”项目列示，确认金额=[4 800(2×20年结算金额)+5 600(2×21年结算金额)-4 800(2×20年收入结转金额)-4 800(2×21年收入结转金额)]。

(4)

A酒店2期项目的实际成本=16 000（所支付的建筑工程款）+  $[6 000 \div 50 \times 2.5]$ （ $2 \times 20$ 年4月至 $2 \times 22$ 年9月土地使用权的摊销）=16 300（万元）。

## 17.42 「斯尔解析」

(1)

乙公司的建造办公楼业务属于在某一时段内履行的履约义务。

理由：根据规定，客户能够控制企业履约过程中在建的商品的，属于在某一时段内履行履约义务。由于乙公司在戊公司的土地上建造办公楼，戊公司能够控制乙公司在建的办公楼，因此属于在某一时段内履行履约义务。

(2)

乙公司 $2 \times 23$ 年度的合同履约进度= $3 900/6 500 \times 100\%=60\%$

应确认的收入= $8 000 \times 60\%=4 800$ （万元）；

应结转的成本= $6 500 \times 60\%=3 900$ （万元）；

借：合同结算	4 800	
贷：主营业务收入		4 800
借：主营业务成本	3 900	
贷：合同履约成本		3 900

(3) 丙公司授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务。

理由：由于丙公司合理预期不会实施对许可已公司使用的专利技术产生重大影响的活动，授予的专利技术属于在某一时点履行履约义务。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应在下列两项孰晚的时点确认收入：一是客户后续销售或使用行为实际发生；二是企业履行相关履约义务。丙公司按照己公司A产品销售额的2%收取的提成应于每年年末确认收入。

(4)

借：应收账款	1 000	
贷：其他业务收入（或营业收入）		1 000
借：银行存款	200	
贷：应收账款		200
借：应收账款	$(80 000 \times 2\%) 1 600$	
贷：其他业务收入（或营业收入）		1 600

## 17.43 「斯尔解析」

(1)

借：银行存款	2 260	
贷：主营业务收入	$[20 \times 100 \times (1-8\%)] 1 840$	
预计负债——应付退货款	$[20 \times 100 \times 8\%] 160$	
应交税费——应交增值税（销项税额）	$[20 \times 100 \times 13\%] 260$	
借：主营业务成本	$[12 \times 100 \times (1-8\%)] 1 104$	
应收退货成本	$(12 \times 100 \times 8\%) 96$	
贷：库存商品		1 200

(2)

借：预计负债	$[(200 \times 8\% - 10) \times 19]$	114
贷：主营业务收入		114
借：预计负债	$(10 \times 19)$	190
应交税费——应交增值税（销项税额）		24.7
贷：银行存款		214.7
借：库存商品		120
贷：应收退货成本	$(12 \times 10)$	120
借：主营业务成本		72
贷：应收退货成本		72

(3)

①甲公司销售B产品的合同附有两项履约义务：

第一，销售500件B产品并提供质保期内的维修服务；

第二，质保期满后提供未来3年的产品维修服务。

理由：两项履约义务中，每一项履约义务均可单独区分；并按合同约定各自单独履行义务。

②销售B产品应分摊的交易价格为9 800万元。

质保期满后未来3年的维修服务应分摊的交易价格为300万元。

③甲公司在销售B产品1年的质保期内因质量问题提供的维修服务，应当按照或有事项的会计处理原则进行确认和计量；

质保期满后未来3年对甲公司销售给丁公司的B产品提供的维修服务，应当按照收入准则的规定，于提供维修服务的各期确认相关的收入。

(4)

借：预计负债——应付退货款	$[20 \times (8\% - 5\%) \times 100]$	60
贷：主营业务收入		60
借：主营业务成本	$[12 \times (8\% - 5\%) \times 100]$	36
贷：应收退货成本		36

#### 四、综合题

##### 17.44 「斯尔解析」

资料（1）会计处理不正确。

正确会计处理：甲公司与A公司的合同包含重大融资成分，在确定交易价格时，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即，现销价格）确定交易价格，因此，应当对合同承诺的对价金额进行调整，以反映该重大融资成分的影响。同时，商品并未转移给A公司，所以甲公司不能确认收入。应将现销价格（449.44万元）确认为合同负债，将收到的款项与合同负债的差额确认为未确认融资费用，并按6%的实际利率摊销未确认融资费用。

资料（2）会计处理不正确。

正确会计处理：合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，但新增合同价款不能反映新增商品单独售价，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。所以，甲公司7月应确认收入 $=500 \times 1 + 500 \times 0.85 = 925$ （万元），结转成本 $=1\,000 \times 0.8 = 800$ （万元）。

资料（3）会计处理不正确。

正确会计处理：根据合同约定，甲公司负有在两年后按固定价格回购该设备的义务，因此，C公司并未取得该设备的控制权。假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是C公司支付了200万元（1 500-1 300）的对价取得了该设备2年的使用权。甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

资料（4）会计处理不正确。

正确会计处理：甲公司在向D公司转让商品的同时需要向D公司支付对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。本题中甲公司未从D公司处取得可明确区分的商品，所以应确认收入1 150万元（1 200-50），不确认销售费用。

资料（5）会计处理不正确。

正确会计处理：甲公司应当按照非现金对价（股票）在合同开始日的公允价值确定交易价格，即1 200万元（ $100 \times 12$ ）确定交易价格。合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的（股票公允价值变动），该变动金额不应计入交易价格。交易性金融资产公允价值变动计入公允价值变动损益。因商品控制权已发生转移，所以按1 200万元确认收入。

资料（6）会计处理不正确。

正确会计处理：从合同约定条款分析，未代销的N产品毁损、灭失的风险由F公司承担，但因甲公司责任除外，甲公司属于代理人。即企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。所以，甲公司应按净额法将收取的代销手续费160万元（ $1.6 \times 1\,000 \times 10\%$ ）确认收入，按实际发生代销支出确认成本。

#### 17.45 「斯尔解析」

（1）

①A公司与乙公司签订的合同属于某一时段内履行的履约义务。

理由：A公司为乙公司提供不动产建造属于客户能够控制企业履约过程中在建的商品（在乙公司自有土地上进行建造），属于在某一时段内履行的履约义务。

②会计分录：

实际发生成本：

借：合同履约成本	(300-120) 180	
贷：原材料		(180 × 60%) 108
应付职工薪酬		(180 × 40%) 72

2 × 22年履约进度 =  $120 \div 550 \times 100\% = 21.82\%$

2 × 23年履约进度 =  $300 \div (300 + 300) \times 100\% = 50\%$

2 × 23年合同收入 =  $580 \times (50\% - 21.82\%) = 163.44$ （万元）

借：合同结算	163.44	
贷：主营业务收入		163.44
借：主营业务成本	180	
贷：合同履约成本		180
借：主营业务成本	[ (600-580) × (1-50%) ] 10	
贷：预计负债		10
借：应收账款	190	
贷：合同结算	(370-180) 190	
借：银行存款	(360-150) 210	
贷：应收账款		210



(2)

①企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为合同负债，企业应根据历史经验估计客户使用该类储值卡购买不同税率商品的情况，待履行了相关履约义务时再转为收入，实际消费情况与预计不同时，根据实际情况进行调整。

同时，企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

②会计分录：

借：银行存款	100	
贷：合同负债		100
借：合同负债	15.31	
贷：主营业务收入		15.31

提示：B公司2×23年应确认收入的金额=  $[15 + (100 \times 2\% \times 15/98)] = 15.31$  (万元)。

(3) C公司是代理人。

理由：C公司仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，C公司不承担向客户转让商品的主要责任，C公司在转让商品之前或之后也不承担该商品的存货风险，商家有权自主决定所交易商品的价格。综上，C公司属于代理人，应按净额法将收取的佣金确认收入。

(4) D公司经营一家酒店，主要通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包括土地使用权）以及家具等相关资产，即与客房服务相关的资产折旧和摊销属于D公司为履行与客户的合同而发生的成本，在满足资本化条件时应作为合同履约成本进行会计处理，并在收入确认时对合同履约成本进行摊销，计入营业成本。此外，酒店中其他资产中与客房服务不直接相关的（例如办公设备等）折旧费用需要按功能将其计入相关当期损益。

(5) E公司与丙公司签订的合同中存在两项履约义务，分别为销售商品和提供运输服务。

理由：E公司向丙公司销售商品并负责运输，该批商品在出库时控制权转移给丙公司，在此之后，E公司为将商品运送至丙公司指定地点而发生的运输活动，属于为丙公司提供一项运输服务。

#### 17.46 斯尔解析

(1)

①甲公司销售C设备合同分为销售C设备并提供1年质保服务、提供质保期满后未来5年维修服务和提供质保期满后未来5年保养服务三个单项履约义务。

理由：甲公司销售C设备并提供1年质保服务、提供维修服务和提供保养服务的三项承诺均为可明确区分的商品的承诺，因为C设备并提供1年质保服务、维修服务和保养服务能够明确区分，且与合同中承诺的其他承诺可明确区分（客户能够选择单独购买维修服务、单独购买保养服务）。

②C设备并提供1年质保服务单独售价为15 000万元。

每年每台设备单独提供维修服务的单独售价为100万元。

每年每台设备单独提供保养服务的单独售价为20万元。

C设备并提供1年质保服务应分摊交易价格=  $(15\ 000 + 600) \times 15\ 000 / (15\ 000 + 100 \times 5 + 20 \times 5) = 15\ 000$  (万元)

质保期后未来5年提供维修服务应分摊交易价格=  $(15\ 000 + 600) \times (100 \times 5) / (15\ 000 + 100 \times 5 + 20 \times 5) = 500$  (万元)

保质期后未来5年提供保养服务应分摊交易价格 =  $(15\,000 + 600) \times (20 \times 5) / (15\,000 + 100 \times 5 + 20 \times 5) = 100$  (万元)

③甲公司销售C设备在保质期内提供的维修服务应按照或有事项准则确认为预计负债，并计入当期损益。

甲公司销售C设备在保质期以后所提供维修服务和保养服务应当与销售C设备并提供1年质保服务分别作为单项履约义务，按照各自单独售价分摊合同价格，分摊至保质期以后所提供维修服务和保养服务的部分确认为合同负债，分时段确认为收入。

(2)

①提供的数量折扣属于可变对价；

②会计处理：企业在估计可变对价时，应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数；计入交易价格的可变对价金额应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。

③乙公司不能将第一季度收取的800万元全部确认为收入。

④理由：乙公司第一季度按照每件10元的单价采购了80万件商品，但是根据以往经验，B公司全年采购量约为250万件，故预计最终销售单价会调整至每件9元，所以乙公司应当按照每件9元的单价确认收入，即考虑满足在不确定性消除之后（即B公司全年采购量确定之后），累计已确认收入极可能不会发生重大转回的要求，因此，乙公司在第一季度确认的收入金额应为720万元（80万件×9元/件）。

⑤应编制的会计分录为：

借：银行存款	800	
贷：主营业务收入		720
合同负债		80

(3)

①丙公司可以执行PPP项目合同的会计处理规定进行处理；

②理由：对于运营期占项目资产全部使用寿命的PPP项目合同，即使项目合同结束时项目资产不存在重大剩余权益，但政府方控制社会资本方使用PPP项目资产必须提供的公共产品和服务的类型、对象和价格，依然适用PPP项目合同的处理规定；

③丙公司与政府签订的PPP项目合同应按照无形资产模式进行会计处理；

④理由：丙公司在运营期间内有权收取过桥费，但是金额不确定，取决于通行车辆的类型、数量以及距离等因素，对于丙公司而言，不属于一项无条件收取现金的权利，应按照无形资产模式进行会计处理；

⑤交易价格应当按照非现金对价安排（或成本+合理毛利，或成本加成法）的相关要求进行确定。

⑥甲公司应编制的会计分录为：

借：合同履约成本	2 500	
贷：原材料		$(2\,500 \times 70\%) 1\,750$
应付职工薪酬		$(2\,500 \times 30\%) 750$
借：合同资产	$[2\,500 \times (1+6\%)] 2\,650$	
贷：主营业务收入		2 650
借：主营业务成本	2 500	
贷：合同履约成本		2 500



## 错题整理页



## 第十八章 政府补助



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 18.1 下列各项关于政府补助的表述中，错误的是（ ）。
- A. 增加计税抵扣额、抵免部分税额，不属于政府补助
  - B. 增值税出口退税，不属于政府补助
  - C. 即征即退的增值税，属于政府补助，并通过“其他收益”科目核算
  - D. 按规定直接减免应交的增值税税额，属于政府补助，并通过“其他收益”科目核算
- 18.2 下列各项中，不属于企业取得的政府补助的是（ ）。
- A. 政府部门对企业银行贷款利率给予的补贴
  - B. 政府部门无偿拨付给企业进行技术改造的专项资金
  - C. 政府部门作为企业所有者投入的资本
  - D. 政府部门先征后返的增值税
- 18.3 2×23年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）因生产并销售环保型冰柜收到政府补贴40万元。按规定甲公司每销售一台环保型冰柜，政府给予补贴500元。该环保型冰柜每台生产成本为900元，国家规定的销售价格为600元；（2）为研发第二代节能环保型冰柜发生研发费用900万元，税法允许税前抵扣1 575万元；（3）按规定直接定额减免企业所得税300万元；（4）按规定收到即征即退的增值税200万元。不考虑其他因素，甲公司应作为政府补助进行会计处理的是（ ）。
- A. 收到政府给予的销售环保型冰柜补贴40万元
  - B. 直接定额减免企业所得税300万元
  - C. 研发第二代节能环保型冰柜发生的研发费用可予税前抵扣1 575万元
  - D. 收到即征即退的增值税200万元
- 18.4 甲公司为高新技术企业，2×23年销售A产品5台，每台市场售价20万元。A产品符合国家产业政策，根据规定企业以16万元/台的价格出售给消费者，政府给予补助4万元/台。甲公司采用总额法核算政府补助，不考虑其他因素，甲公司下列会计处理符合企业会计准则规定的是（ ）。
- A. 企业应确认其他收益20万元
  - B. 企业应确认主营业务收入100万元
  - C. 企业应确认递延收益20万元
  - D. 企业应确认主营业务收入80万元
- 18.5 2×23年3月，甲公司开始建造办公楼，预计总成本为7 000万元。因资金不足，甲公司按相关规定向有关部门提出补助2 160万元的申请。2×23年5月10日，政府相关部门批准了甲公司的申请，并拨付给甲公司2 160万元财政拨款（同日到账）。2×23年9月8日，办公楼达到预定可使用状态，共发生建造成本6 050万元，预计使用年限为

20年，预计净残值为50万元，采用年限平均法计提折旧。甲公司采用总额法核算政府补助，不考虑其他因素，2×23年甲公司因该事项影响损益的金额是（ ）。

- A.-102万元      B.-48万元      C.零      D.-75万元

18.6 2×23年12月，甲公司取得政府无偿拨付奖励资金100万元，用于补偿企业以后年度人才引进支出；收到增值税出口退税款30万元；收到即征即退增值税20万元。甲公司采用总额法核算政府补助，不考虑其他因素，上述事项对甲公司2×23年12月的损益影响金额是（ ）。

- A.150万元      B.20万元      C.100万元      D.130万元

18.7 2×23年甲公司从政府部门取得下列款项：（1）因符合当地政府的人才激励和引进政策，取得政府奖励资金50万元补偿企业已发生的人才奖励支出；（2）根据政府限定的价格向符合条件的第三方销售产品，取得政府限价补贴款600万元；（3）当期因出口商品收到税务部门的出口退税款500万元；（4）因受到自然灾害损失，取得政府赈灾补贴款100万元。甲公司采用总额法核算政府补助，不考虑其他因素，上述甲公司从政府取得的款项中，应当作为政府补助确认，并计入2×23年度损益的金额是（ ）。

- A.150万元      B.550万元      C.50万元      D.700万元

18.8 2×20年12月31日，甲公司取得财政拨款1 200万元，用于购买不需安装的环保设备。同日购入设备支付价款1 000万元，支付搬运人员工资100万元。甲公司预计该设备使用年限为5年，预计净残值为100万元，采用年限平均法计提折旧。2×23年12月31日，甲公司将该设备对外出售，取得处置价款620万元。甲公司采用总额法核算政府补助，不考虑相关税费等其他因素，2×23年12月甲公司因处置该固定资产对当期损益的影响金额是（ ）。

- A.600万元      B.120万元      C.480万元      D.360万元

## 二、多项选择题

18.9 甲公司为境内上市公司，2×23年发生的有关交易或事项包括：（1）因增资取得母公司投入资金1 000万元；（2）享有联营企业持有的其他权益工具投资当年公允价值增加额140万元；（3）收到税务部门返还的增值税税款100万元；（4）收到政府对公司前期已发生经营亏损的补贴500万元。甲公司采用总额法核算政府补助，不考虑其他因素，甲公司2×23年对上述交易或事项会计处理，正确的有（ ）。

- A.收到返还的增值税税款100万元，确认为资本公积  
B.收到的政府亏损补贴500万元，确认为当期营业外收入  
C.取得其母公司1 000万元的投入资金，确认为股本及资本公积  
D.应享有联营企业140万元的公允价值增加额，确认为其他综合收益

18.10 下列各项关于政府补助分类的表述中，正确的有（ ）。

- A.企业取得政府无偿划拨的土地使用权属于与资产相关的政府补助  
B.企业取得的出口退税属于与收益相关的政府补助  
C.企业取得综合补助款项应区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助  
D.对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与资产相关的政府补助



18.11 下列各项关于政府补助确认和计量的表述中，正确的有（ ）。

- A.企业能够满足所附条件，并能够收到政府补助时，才能确认政府补助
- B.政府补助为货币性资产的，应当按照实际收到的金额计量
- C.政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量，公允价值不能可靠取得的，按照账面价值计量
- D.通常情况下，企业对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，不得随意变更

18.12 2×21年12月31日，甲公司购入一项设备，账面原价500万元，预计使用5年，预计净残值率为5%，按照双倍余额递减法计提折旧。2×22年7月1日，甲公司收到与该设备相关的政府补助108万元，甲公司采用总额法对该政府补助进行会计处理，并按直线法进行摊销。2×23年12月31日，甲公司提前处置了该设备，收到处置价款210万元。不考虑相关税费及其他因素，甲公司下列各项关于固定资产和政府补助相关会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.2×22年12月31日，固定资产账面价值为300万元
- B.2×23年确认固定资产处置损益30万元
- C.2×23年确认固定资产折旧费用120万元
- D.2×23年确认其他收益96万元

18.13 下列各项关于企业取得与收益相关政府补助会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时应当先判断企业能否满足政府补助所附条件
- B.用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，收到时暂无法确定是否满足政府补助条件的，应当先作为预收款项记入“其他应付款”科目
- C.用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，有客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件的应确认递延收益
- D.用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的直接计入当期损益或冲减相关成本费用

### 三、计算分析题

18.14 甲公司为境内上市公司。2×23年甲公司发生的有关交易或事项如下：

（1）甲公司生产并销售环保设备。该设备的生产成本为每台600万元，正常市场销售价格为每台780万元。甲公司按照国家确定的价格以每台500万元对外销售；同时，按照国家有关政策，每销售1台环保设备由政府给予甲公司补助250万元。2×23年，甲公司销售环保设备20台，50%款项尚未收到；当年收到政府给予的环保设备销售补助款5 000万元。

（2）甲公司为采用新技术生产更先进的环保设备，于3月1日起对某条生产线进行更新改造。该生产线的原价为10 000万元，已计提折旧6 500万元，拆除设备的账面价值为300万元（假定无残值），新安装设备的购进成本为8 000万元；另发生其他直接相关费用1 200万元。相关支出均通过银行转账支付。生产线更新改造项目于12月25日达到预定可使用状态。

甲公司更新改造该生产线属于国家鼓励并给予补助的项目，经甲公司申请，于12月20日得到相关政府部门批准，可获得政府补助3 000万元。截至12月31日，补助款项尚未收到，但甲公司预计能够取得。

（3）5月10日，甲公司所在地地方政府为了引进人才，与甲公司签订了人才引进合作协议，该协议约定，当地政府将向甲公司提供1 500万元人才专用资金，用于甲公司引进与研发

新能源汽车相关的技术人才，但甲公司必须承诺在当地注册并至少八年内注册地址不变且不搬离本地区，如八年内甲公司注册地变更或搬离本地区的，政府有权收回该补助资金。该资金分三年使用，每年（即 $2 \times 23$ 年、 $2 \times 24$ 年和 $2 \times 25$ 年）500万元。每年年初，甲公司需向当地政府报送详细的人才引进及资金使用计划，每年11月末，由当地政府请中介机构评估甲公司人才引进是否符合年初计划并是否按规定的用途使用资金。甲公司预计八年内不会变更注册地，也不会搬离该地区，且承诺按规定使用资金。8月20日，甲公司收到当地政府提供的1 500万元补助资金。

（4） $2 \times 23$ 年4月，甲公司一台环保设备发生毁损。该设备系甲公司 $2 \times 15$ 年4月20日购入并投入使用，实际成本为480万元，使用寿命10年，采用直线法计提折旧，预计净残值为0。

按照国家有关政策，企业购置环保设备可以申请补贴以补偿其环保支出。甲公司于 $2 \times 15$ 年1月向政府有关部门提交210万元的补贴申请，作为对其购置环保设备的补贴。

其他有关资料：

- （1）甲公司采用净额法核算政府补助；
- （2）不考虑增值税和相关税费以及其他因素。

要求：

（1）根据资料（1），说明甲公司收到政府补助款的性质及应当如何进行会计处理，并说明理由，编制相关的会计分录。

（2）根据资料（2），说明甲公司获得政府的补助款的分类，编制与生产线更新改造相关的会计分录。

（3）根据资料（3），说明甲公司收到政府补助款的分类，编制甲公司 $2 \times 23$ 年相关的会计分录。

（4）根据资料（4），编制甲公司 $2 \times 23$ 年相关会计分录。（答案中的金额单位用万元表示）

## 答案与解析

### 一、单项选择题

18.1	D	18.2	C	18.3	D	18.4	B	18.5	B
18.6	B	18.7	A	18.8	A				

### 二、多项选择题

18.9	CD	18.10	AC	18.11	ABD	18.12	ABCD	18.13	ABCD
------	----	-------	----	-------	-----	-------	------	-------	------

### 一、单项选择题

- 18.1 【斯尔解析】 D 本题考查的是政府补助的范围，为否定式提问。增加计税抵扣额、抵免部分税额，不涉及资产直接转移的经济资源，不属于政府补助，选项A表述正确，不选；增值税出口退税实际上是政府退回企业事先垫付的进项税，不属于政府补助，选项B表述正确，不选；即征即退的增值税，属于政府补助，在核算时借记“银行存款”等科目，贷记“其他收益”科目，选项C表述正确，不选；按规定直接减免应交的增值税税额，不涉及资产直接转移的经济资源，不属于政府补助，但通过“其他收益”科目核算，选项D表述错误，应选。

- 18.2 【斯尔解析】 C 本题考查的是政府补助的核算范围，为否定式提问。政府部门对企业银行贷款利息给予的补贴属于政府补助，选项A不选，政府部门无偿拨付给企业进行技术改造的专项资金属于政府补助，选项B不选；政府与企业之间的关系是投资者与被投资者之间的关系，属于权益性投资，不属于政府补助，选项C应选；政府部门先征后返的增值税属于政府补助，选项D不选。

提示：

解决18.1和18.2的关键在于理解政府补助的特征，政府补助具有如下特征：

（1）政府补助是来源于政府的经济资源。未涉及经济资源的直接转移，则不属于政府补助，如直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等事项；

（2）政府补助是无偿的。

①政府以所有者身份向企业投入资本并享有相应的所有者权益，不属于政府补助；

②企业从政府取得的经济资源，与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或对价的组成部分，不属于政府补助。

- 18.3 【斯尔解析】 D 本题考查的是政府补助的范围。政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，其形式主要包括：政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。收到政府给予的销售环保型冰柜补贴40万元，该补贴款是企业销售商品对价组成的一部分，应按《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理，选项A错误；直接定额减免企业所得税300万元，并未涉及政府资产直接转移，不属于政府补助，选项B错误；研发第二代节能环保型冰柜发生的研发费用可予税前抵扣1 575万元，属于税收优惠政策，企业并未涉及政府资产直接转移，不属于政府补助，选项C错误；收到即征即退的增值税属于企业从政府无偿取得资产，应作为

政府补助进行会计处理，选项D正确。

- 18.4 「斯尔解析」 B 本题考查的是政府补助的会计处理。企业从政府取得的补助，与企业销售商品或提供劳务等日常活动密切相关，且构成企业商品对价的组成部分，应当按照收入准则进行会计处理，所以，甲公司收到的20万元不属于政府补助，在满足收入确认条件时应确认为主营业务收入，甲公司该销售业务应确认主营业务收入金额=（16+4）×5=100（万元），选项B正确；选项AC错误，误将20万元作为政府补助进行会计处理；选项D错误，未将20万元确认为主营业务收入。
- 18.5 「斯尔解析」 B 本题考查的是与资产相关的政府补助采用总额法核算的会计处理。2×23年办公楼应计提折旧的金额=（6050-50）/20×3/12=75（万元），办公楼折旧额计入管理费用，影响当期损益；甲公司从政府取得财政拨款属于与资产相关的政府补助，采用总额法核算，应在收到时计入递延收益，并从2×23年10月开始摊销计入其他收益，2×23年摊销金额=2160/20×3/12=27（万元），上述经济事项影响损益的金额合计=-75+27=-48（万元），选项B正确，选项C错误；选项A错误，误将递延收益摊销减少损益；选项D错误，未考虑递延收益摊销金额对损益的影响。
- 18.6 「斯尔解析」 B 本题考查的是政府补助的会计处理。甲公司取得政府无偿拨付奖励资金100万元，属于补偿以后期间成本费用的与收益相关的政府补助，采用总额法核算下，应计入递延收益，不影响当期损益；收到增值税出口退税款，不属于政府补助，应借记“银行存款”等科目，贷记“应收出口退税款”等科目（会计分录简单了解），不影响当期损益；收到即征即退增值税，属于与收益相关的政府补助，采用总额法核算下，应计入其他收益，影响当期损益。综上，上述事项对甲公司2×23年12月的损益影响金额为20万元，选项B正确，选项ACD错误。
- 18.7 「斯尔解析」 A 本题考查的是政府补助的会计处理。事项（1），属于补偿企业已发生成本费用的与收益相关的政府补助，采用总额法核算时，直接计入当期损益（其他收益）；事项（2），企业从政府取得的限价补贴款，与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，不属于政府补助，应当在满足条件时确认为收入；事项（3），增值税出口退税不属于政府补助；事项（4）属于补偿企业已发生损失的与收益相关的政府补助，采用总额法核算时，直接计入当期损益（营业外收入）。综上，甲公司应当作为政府补助确认并计入2×23年度损益的金额=50+100=150（万元），选项A正确；选项B错误，误将出口退税款计入政府补助，但未将政府赈灾补贴款计入政府补助；选项C错误，未将赈灾补贴计入政府补助；选项D错误，误将限价补贴款计入政府补助，未将政府奖励奖金计入政府补助。
- 18.8 「斯尔解析」 A 本题考查的是提前处置资产涉及政府补助的会计处理。处置固定资产影响损益的事项包括：（1）处置固定资产损益；（2）尚未分摊的递延收益结转损益。2×23年12月31日，固定资产的账面价值=1100-（1100-100）/5×3=500（万元），处置固定资产影响当期损益金额=620-500=120（万元）；采用总额法核算的与资产相关的政府补助，应当于收到时计入递延收益，并在资产使用寿命内按系统合理的方法进行摊销。2×23年12月31日，尚未分摊的递延收益金额=1200-1200/5×3=480（万元），应当于资产处置当期结转至其他收益。综上，上述事项合计影响损益的金额=120+480=600（万元），选项A正确；选项B错误，未考虑尚未摊销的递延收益结转损益的金额；选项C错误，未考虑固定资产处置对损益的影响金额；选项D错误，误将尚未分摊的递延收益结转损益金额与处置固定资产结转损益金额的差额作为影响损益的金额。

## 二、多项选择题

- 18.9 「斯尔解析」 CD 本题考查的是政府补助等交易事项的会计处理。收到返还的增值税税款100万元，属于与收益相关的政府补助，计入其他收益，选项A错误；收到经营亏损补贴500万元，属于与



收益相关的政府补助，计入其他收益，选项B错误；取得母公司投入资金1 000万元，属于接受资本性投入，确认为股本及资本公积，选项C正确；对于联营企业的投资，投资方应采用权益法进行后续计量，并按照持股份额确认其他综合收益，选项D正确。

**18.10 「斯尔解析」 AC** 本题考查的是政府补助的分类。政府补助可以分为：（1）与资产相关的政府补助；（2）与收益相关的政府补助。其中，与资产相关的政府补助，是企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。企业取得政府无偿划拨的土地使用权（非货币性资产）属于与资产相关的政府补助，选项A正确；出口退税不属于政府补助，选项B错误；综合性项目政府补助同时包含与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，企业需要将其进行分解并分别进行会计处理，难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理，选项C正确，选项D错误。

**18.11 「斯尔解析」 ABD** 本题考查的是政府补助的确认和计量。政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：（1）企业能够满足政府补助所附条件；（2）企业能够收到政府补助，选项A正确；政府补助为货币性资产的，应当按照实际收到的金额计量，选项B正确；政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量，公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量，选项C错误；通常情况下，企业对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，不得随意变更，选项D正确。

**18.12 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查与资产相关的政府补助会计处理。2×21年12月31日，固定资产原值为500万元，自2×22年1月1日起计提折旧，2×22年应计提折旧金额=500×2/5=200（万元），2×22年固定资产账面价值=500-200=300（万元），选项A正确；2×23年应计提折旧金额=（500-200）×2/5=120（万元），选项C正确；截至2×23年12月31日，固定资产账面价值=500-200-120=180（万元），收到处置价款210（万元），故应确认资产处置损益金额=210-180=30（万元），选项B正确。

2×22年7月1日收到政府补助108万元，按剩余资产使用寿命4.5年予以摊销，2×22年应计提摊销额=108/4.5×1/2=12（万元），2×23年应计提摊销额=108/4.5=24（万元）；截至2×23年12月31日，递延收益余额=108-12-24=72（万元），因相关资产提前处置，递延收益余额应全部转入其他收益，2×23年确认其他收益=24（本年政府补助摊销额）+72（相关资产处置时递延收益余额结转）=96（万元），选项D正确。

**18.13 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是与收益相关政府补助的会计处理。企业在收到政府补助资金时应当先判断能否满足政府补助所附条件，选项A正确；如收到时暂时无法确定，则应当先将其计入其他应付款，选项B正确；待客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后，再确认递延收益，选项C正确；企业用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，应当按照实际收到的金额计入当期损益（总额法）或冲减相关成本（净额法），选项D正确。

### 三、计算分析题

**18.14 「斯尔解析」**

（1）

甲公司收到政府补助款为商品对价组成部分，不属于政府补助。

理由：甲公司与政府发生的销售商品交易与日常活动相关，且来源于政府的经济资源是商品对价的组成部分。

会计处理：应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理。



会计分录为：

借：银行存款	( 5 000+500 × 20 × 50% ) 10 000	
应收账款	( 500 × 20 × 50% ) 5 000	
贷：主营业务收入	( 20 × 750 ) 15 000	
借：主营业务成本	( 600 × 20 ) 12 000	
贷：库存商品		12 000

(2) 甲公司获得的政府补助款用于补偿生产线更新改造发生的支出，属于与资产相关的政府补助。

会计分录为：

借：在建工程	3 500	
累计折旧	6 500	
贷：固定资产		10 000
借：营业外支出	300	
贷：在建工程		300
借：在建工程	( 8 000+1 200 ) 9 200	
贷：银行存款		9 200
借：固定资产	( 3 500+9 200-300 ) 12 400	
贷：在建工程		12 400
借：其他应收款	3 000	
贷：递延收益		3 000
借：递延收益	3 000	
贷：固定资产		3 000

提示：政府已经批准给予补助，但款项尚未收到，应确认其他应收款。

(3) 甲公司获得的政府补助款用于补偿甲公司引进与研发新能源汽车相关的技术人才的支出，属于与收益相关的政府补助，且属于对以后期间发生支出的补偿。

借：银行存款	1 500	
贷：递延收益		1 500

2×23年年末：

借：递延收益	500	
贷：管理费用		500

(4)

借：固定资产清理	54	
累计折旧	216	
贷：固定资产		270
借：营业外支出	54	
贷：固定资产清理		54

提示：采用净额法核算时，该资产的入账价值以购买成本冲减收到政府补助后的净额确定，即固定资产的入账价值=480-210=270（万元），累计折旧金额=270/10×8=216（万元）；因递延收益余额已在取得设备时冲减至0，该设备发生毁损时，无须考虑递延收益余额结转至当期损益。



## 错题整理页



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

## 第十九章 所得税

### 一、单项选择题

- 19.1 下列各项关于资产、负债计税基础的表述中，正确的是（ ）。
- A.使用寿命不确定的无形资产，其计税基础等于期末账面价值  
B.以公允价值计量的投资性房地产，其计税基础等于历史成本  
C.企业预收收入产生的负债，其计税基础是账面价值减去未来期间非应税收入的金额  
D.企业因应支付职工工资而确认的应付职工薪酬，其计税基础为0
- 19.2 甲公司适用的所得税税率为15%，预计未来期间保持不变，采用资产负债表债务法核算所得税。2×22年4月1日，支付2 000万元购入某公司股票，将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，2×22年12月31日，该股票的公允价值为2 100万元，2×23年12月31日，该股票的公允价值为2 300万元。根据税法规定，金融资产在持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司会计处理正确的是（ ）。
- A.确认递延所得税资产45万元                      B.确认递延所得税资产30万元  
C.确认递延所得税负债30万元                      D.确认递延所得税负债45万元
- 19.3 甲公司适用的所得税税率为25%，预计未来期间保持不变，采用资产负债表债务法核算所得税。2×22年12月1日，甲公司取得一项其他权益工具投资，取得成本为1 000万元。2×22年12月31日，该项其他权益工具投资的公允价值为800万元。2×23年12月31日，该项其他权益工具投资的公允价值为1 200万元。不考虑其他因素，下列各项会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A.2×22年12月31日甲公司确认递延所得税负债会减少所得税费用50万元  
B.2×22年12月31日甲公司应确认递延所得税资产50万元  
C.2×23年12月31日甲公司应转回递延所得税资产50万元  
D.2×23年12月31日甲公司应确认递延所得税负债50万元
- 19.4 甲公司适用的所得税税率为15%，预计未来期间保持不变。2×21年12月30日，甲公司外购一栋写字楼用于出租，入账成本为10 000万元，并采用成本模式进行后续计量。甲公司预计该写字楼使用年限为40年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，税法规定与会计相同。2×23年12月31日，甲公司所在地存在活跃的房地产市场，满足采用公允价值进行后续计量的条件，甲公司将该写字楼的后续计量模式变更为公允价值模式。当日，该写字楼的公允价值为12 000万元。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司下列会计处理中正确的是（ ）。
- A.确认递延所得税资产375万元                      B.确认递延所得税资产625万元  
C.确认递延所得税负债625万元                      D.确认递延所得税负债375万元
- 19.5 某房地产开发企业适用的所得税税率为25%，预计未来期间保持不变，采用资产负债表债务法核算所得税，预计未来期间将有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。2×23年度开始预售其自行建造的商品房，当年取得预售款40 000万元。根据

税法规定，预售房款按预计毛利计入当年应纳税所得额计算应交所得税。不考虑其他因素，该企业当年应确认的递延所得税资产是（ ）。

- A.零 B.2 000万元 C.8 000万元 D.10 000万元

19.6 甲公司适用的所得税税率为25%，未来所得税税率保持不变，采用资产负债表债务法核算所得税，甲公司预计未来期间将有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。2×23年度甲公司发生以下税会差异事项：（1）本年购入的一项股权投资，将其作为其他权益工具投资核算，期末该项投资公允价值下降1 000万元；（2）支付工商罚款100万元；（3）因未决诉讼确认预计负债2 000万元，税法规定该支出于实际发生时允许税前扣除；（4）计提固定资产减值准备300万元；（5）内部研发无形资产研究费用加计扣除400万元；（6）税前弥补以前年度亏损500万元；（7）超标的业务招待费50万元，超标的广告费600万元。不考虑其他因素。甲公司当年应确认的递延所得税资产是（ ）。

- A.975万元 B.950万元 C.700万元 D.850万元

19.7 甲公司适用的所得税税率为15%，预计未来期间保持不变，且未来期间将有足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异。2×23年12月1日，甲公司一批商品出售给乙公司，开具增值税专用发票注明的价款为5 000万元，增值税税额为650万元，该批商品的成本为4 200万元。根据合同约定，乙公司拥有2个月的试用期，在试用期出现问题乙公司有权退货，甲公司预计退货率为10%，至年末乙公司尚未退货。不考虑其他因素，甲公司2×23年12月31日应确认递延所得税负债是（ ）。

- A.75万元 B.63万元 C.105万元 D.12万元

19.8 甲公司与乙公司适用的所得税税率均为25%，且甲公司与乙公司原股东不存在关联方关系。2×23年1月1日，甲公司向乙公司原股东增发普通股8 000万股作为支付对价，取得乙公司100%的净资产，合并后，乙公司法人资格注销。甲公司股票公允价值为3.5元/股，乙公司可辨认净资产的账面价值为25 000万元，公允价值为26 000万元。根据税法规定，此项交易符合免税合并条件，且甲公司同意乙公司原股东选择免税处理。不考虑其他因素，因企业合并产生商誉而确认的递延所得税负债是（ ）。

- A.零 B.750万元 C.500万元 D.250万元

19.9 甲公司适用的所得税税率为25%，预计未来期间保持不变。乙公司为丙公司和丁公司共同投资设立。2×23年1月1日，乙公司增资扩股，甲公司出资450万元取得乙公司30%股权并能够对其施加重大影响。投资日，乙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值为1 600万元。2×23年，乙公司实现净利润900万元，其他综合收益增加120万元，甲公司拟长期持有对乙公司的投资。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司2×23年对乙公司投资相关会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.按照实际出资金额确定对乙公司长期股权投资的入账价值  
B.将按持股比例计算应享有乙公司其他综合收益变动的份额确认为投资收益  
C.投资时将实际出资金额与享有乙公司可辨认净资产份额之间的差额确认为其他综合收益  
D.对乙公司投资年末账面价值与计税基础不同产生的应纳税暂时性差异，不应确认递延所得税负债

19.10 2×22年1月10日，甲公司开始研发一项新技术，2×23年1月1日，研发活动进入开发阶段，2×23年12月31日，完成开发并申请专利。该项目2×22年发生研究费用600万

元，截至2×23年年末累计发生研发费用1 600万元，其中符合资本化条件的金额为1 000万元。根据税法规定，研发支出未形成无形资产的部分可以加计100%税前扣除，形成无形资产的按无形资产成本的200%摊销金额可以税前扣除。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述研发项目会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.将研发项目发生的研究费用确认为长期待摊费用
- B.实际发生的研究阶段费用与其可予税前抵扣金额的差额确认递延所得税资产
- C.自符合资本化条件起至达到预定用途时所发生的研发费用资本化计入无形资产
- D.无形资产账面价值与计税基础不同产生的可抵扣暂时性差异应确认递延所得税资产

19.11 甲公司适用的所得税税率为25%，预计未来期间不会发生变化，且甲公司预计未来期间将有足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异。甲公司本年发生的经济业务包括：（1）本年购入的投资性房地产公允价值上升1 000万元；（2）本年购入的交易性金融资产公允价值上升2 000万元；（3）本年购入的其他债权投资公允价值下降500万元。甲公司当年应交所得税为1 500万元，年初递延所得税资产和递延所得税负债的余额均为零。不考虑其他因素，甲公司本年度利润表中“所得税费用”项目列报金额是（ ）。

- A.2 125万元
- B.1 500万元
- C.2 250万元
- D.零

19.12 2×22年度，甲公司适用的所得税税率为25%，从2×23年开始执行高新技术企业所得税税率15%。2×22年12月1日，甲公司购入乙公司股票1 200万股作为其他权益工具投资核算，每股购买价款为8元，另支付交易费用10万元。2×22年12月31日乙公司股票收盘价格为9.2元/股。根据税法规定，资产在持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。不考虑其他因素，2×22年12月31日，甲公司因该项其他权益工具投资应确认（ ）。

- A.所得税费用1 430万元
- B.所得税费用1 072.5万元
- C.其他综合收益1 224万元
- D.其他综合收益1 215.5万元

19.13 2×22年，甲公司适用的所得税税率为25%，年初递延所得税资产余额120万元，递延所得税负债余额10万元，形成原因均涉及以前年度损益。当年税会存在差异的事项包括：（1）当年购入的交易性金融资产期末公允价值下降100万元；（2）超标业务招待费10万元，超标广告费40万元，除上述业务不存在其他税会差异。甲公司2×22年度利润总额为580万元，2×21年度未弥补亏损180万元。2×23年甲公司适用的所得税税率为15%，甲公司预计未来期间将有足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异。不考虑其他因素，2×22年度甲公司利润表中“所得税费用”项目应列报的金额是（ ）。

- A.187.5万元
- B.137.5万元
- C.191.5万元
- D.133.5万元

19.14 下列各项关于企业所得税会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.发行可转换债券，负债初始确认时产生的暂时性差异的所得税影响应计入当期损益
- B.其他权益工具投资的公允价值变动产生的暂时性差异的所得税影响应计入当期损益
- C.固定资产转为以公允价值计量的投资性房地产时，公允价值大于计税基础产生的暂时性差异的所得税影响应计入当期损益
- D.处置子公司部分股权但未丧失控制权的，合并财务报表中因处置部分股权应缴纳的企业所得税应调整计入权益



## 二、多项选择题

- 19.15 下列各项关于递延所得税资产和递延所得税负债确认和计量的表述中，正确的有（ ）。
- A. 若应纳税暂时性差异的转回期间长于一年，应当以折现后的金额计量递延所得税负债
  - B. 除特殊规定外，企业应对所有的可抵扣暂时性差异确认相关的递延所得税资产
  - C. 企业在确认递延所得税负债时，应当以相关暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量
  - D. 递延所得税资产确认的减值损失，未来满足相应条件时，可以转回
- 19.16 甲公司在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异，不考虑其他因素，甲公司发生的下列各项交易或事项涉及所得税会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 内部研发形成的无形资产初始入账金额与计税基础之间的差异，应确认递延所得税并计入当期损益
  - B. 股份支付产生的暂时性差异，如果预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本费用，超出部分形成的递延所得税应计入所有者权益
  - C. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动产生的暂时性差异，应确认递延所得税并计入所有者权益
  - D. 企业发行可转换公司债券初始入账金额与计税基础之间的差异，应确认递延所得税并计入当期损益
- 19.17 甲公司2×23年实现利润总额3 000万元，适用的企业所得税税率为25%，甲公司预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异，且未来期间税率保持不变。2×22年11月20日，甲公司购入一台大型机械设备，经安装调试后，于2×22年12月31日投入使用。该设备的设计年限为25年，甲公司预计使用20年，预计净残值100万元，按双倍余额递减法计提折旧。企业所得税法允许该设备按20年、预计净残值100万元、以年限平均法计提的折旧额在计算应纳税所得额时扣除。2×23年度，甲公司用该设备生产的产品全部对外出售。除上述资料外，无其他纳税调整事项，不考虑除企业所得税以外的其他相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司2×23年度对上述设备相关会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 2×23年年末该设备的账面价值为4 850万元
  - B. 甲公司应确认当期应交所得税815万元
  - C. 甲公司应确认递延所得税资产65万元
  - D. 甲公司当年应对该设备计提折旧510万元
- 19.18 下列各项关于递延所得税资产确认和计量的表述中，正确的有（ ）。
- A. 应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限确认
  - B. 按税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损应确认递延所得税资产
  - C. 资产账面价值小于其计税基础在满足条件时应确认递延所得税资产
  - D. 某项不属于企业合并的交易且其发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，该交易中产生的资产、负债的初始确认金额与计税基础不同产生的可抵扣暂时性差异不确认递延所得税资产

- 19.19 下列各项中，因资产或负债的账面价值与其计税基础不一致产生的暂时性差异不影响利润表中“所得税费用”项目的有（ ）。
- A. 投资性房地产后续计量模式的变更      B. 其他权益工具投资公允价值变动  
C. 交易性金融资产公允价值变动      D. 计提产品质量保证损失
- 19.20 甲公司 $2 \times 23$ 年利润总额为5 200万元，适用所得税税率为25%，且未来期间保持不变，递延所得税资产和递延所得税负债年初余额为零，甲公司预计未来期间能够取得足够应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异。 $2 \times 23$ 年甲公司发生的交易或事项中，会计与税收处理存在差异的事项如下：（1）当期购入某公司股票作为其他权益工具投资，期末公允价值大于取得成本160万元；（2）收到与资产相关政府补助1 600万元，相关资产至年末尚未开始计提折旧，税法规定在取得的当年全部计入应纳税所得额。不考虑其他因素，下列关于甲公司 $2 \times 23$ 年所得税的处理中，正确的有（ ）。
- A. 所得税费用为900万元      B. 应交所得税为1 300万元  
C. 递延所得税负债为40万元      D. 递延所得税资产为400万元
- 19.21 甲公司适用的所得税税率为25%，且未来期间保持不变，甲公司预计未来期间能够取得足够应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异。 $2 \times 22$ 年12月1日，甲公司自非关联方吸收合并乙公司，该项合并属于应税合并，初始确认的商誉金额为3 000万元。 $2 \times 23$ 年12月31日，甲公司对商誉计提减值准备500万元。根据税法规定，商誉在企业整体转让或清算时允许在企业所得税税前扣除。不考虑其他因素，下列各项甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 商誉的计税基础为零  
B.  $2 \times 23$ 年12月31日商誉的计税基础为3 000万元  
C. 商誉减值不应确认递延所得税资产  
D.  $2 \times 23$ 年12月31日应确认递延所得税资产125万元
- 19.22 甲公司适用企业所得税税率为25%。 $2 \times 23$ 年1月1日，甲公司经批准发行10亿元永续债。该永续债发行时年利率按照5%确定，以后每3年重置一次利率，重置的利率为前1次利率的基础上增加500个BP，但最高不得超过同期同行业同类型工具的平均利率水平。甲公司可自主选择无限期递延支付利息，但甲公司发放普通股股利时必须支付永续债利息，甲公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付。根据历史经验，甲公司发行该永续债之前多年均支付普通股股利。 $2 \times 24$ 年1月1日，甲公司宣告分派现金股利，同时按永续债发行条款要求将向永续债持有人支付上年永续债利息。根据税法规定，该类永续债在确认应付股利时可在企业所得税税前扣除。可供分配的利润来源于以前确认的一项其他权益工具投资公允价值变动增加。不考虑其他因素影响，下列关于甲公司会计处理表述中正确的有（ ）。
- A.  $2 \times 23$ 年1月1日，甲公司应将发行的永续债确认为金融负债  
B.  $2 \times 23$ 年1月1日，甲公司应将发行的永续债确认为权益工具  
C.  $2 \times 24$ 年1月1日，甲公司应将永续债利息相关的所得税影响计入当期损益  
D.  $2 \times 24$ 年1月1日，甲公司应将永续债利息相关的所得税影响计入其他综合收益

### 三、计算分析题

**19.23** 甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）2×23年发生的有关交易或事项中，会计处理与所得税处理存在差异的包括以下几项：

（1）1月1日，甲公司以3 800万元取得乙公司20%股权，并自取得当日起向乙公司董事会派出一名董事，能够对乙公司的财务和经营决策施加重大影响。取得股权时，乙公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相同，均为16 000万元。

乙公司2×23年实现净利润500万元，当年取得的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益非交易性权益工具投资2×23年年末市价相对于取得成本上升200万元。甲公司与乙公司2×23年未发生其他交易，甲公司拟长期持有对乙公司的投资。

税法规定，我国境内设立居民企业股息、红利免税。

（2）甲公司2×23年发生研发支出1 000万元，其中按照会计准则规定资本化的部分为400万元，资本化形成无形资产的部分为600万元，该研发形成的无形资产于2×23年7月1日达到预定用途，预计可使用5年，采用直线法摊销，预计净残值为零。

税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成资产计入当期损益的，在据实扣除的基础上按照研发费用的75%加计扣除；形成资产的未来期间按照无形资产摊销金额的175%予以税前扣除，该无形资产摊销方法、摊销年限及净残值的税法规定与会计相同。

（3）甲公司2×23年利润总额为5 200万元。

其他有关资料：

本题中有关公司均为我国境内居民企业，适用的所得税税率均为25%，预计未来期间保持不变，且未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。甲公司2×23年年初递延所得税资产与负债的余额为零，且不存在未确认递延所得税负债或资产的暂时性差异。

要求：

（1）根据资料（1）、资料（2），分别确认各交易或事项于2×23年12月31日所形成资产的账面价值与计税基础，并说明是否应确认相关的递延所得税资产或负债及其理由。

（2）计算甲公司2×23年应交所得税，编制甲公司2×23年与所得税费用相关的会计分录（答案中的金额单位用万元表示）。

**19.24** 甲公司适用的所得税税率为25%，预计未来期间适用的所得税税率不会发生变化，且未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣暂时性差异，甲公司2×23年度销售收入为170 000万元，实现利润总额10 000万元。2×23年度发生的有关交易和事项中，会计处理与税法规定存在差异的有：

（1）某批外购存货年初、年末借方余额分别为9 900万元和9 000万元，相关递延所得税资产年初余额为235万元，该批存货跌价准备年初、年末贷方余额分别为940万元和880万元，当年转回存货跌价准备60万元。

税法规定，该项减值金额在计算应纳税所得额时不包括在内。

（2）某项外购固定资产当年计提的折旧为1 200万元，未计提固定资产减值准备。该项固定资产系2×22年12月18日安装调试完毕并投入使用，原价为6 000万元，预计使用年限为5年，预计净残值为零。采用年限平均法计提折旧。

税法规定，类似固定资产采用年数总和法计提的折旧准予在计算应纳税所得额时扣除，企业在纳税申报时按照年数总和法将该折旧金额调整为2 000万元。

(3) 甲公司根据收到的税务部门罚款通知，将应缴罚款300万元确认为营业外支出，款项尚未支付。

税法规定，行政罚款不允许在计算应纳税所得额时扣除。

(4) 当年实际发生的广告费为25 740万元，款项尚未支付。

税法规定，企业发生的广告费、业务宣传费不超过当年销售收入15%的部分允许税前扣除，超过部分允许结转以后年度税前扣除。

(5) 通过红十字会向地震灾区捐赠现金500万元，已计入营业外支出。

税法规定，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除，超过部分结转未来三年税前扣除。

(6) 12月31日，对2×22年12月31日吸收合并形成的商誉计提减值准备1 000万元，未计提减值准备前商誉的账面价值为5 000万元。该项吸收合并属于应税合并。

税法规定，商誉减值在企业整体转让或清算时允许税前扣除。

要求：

(1) 分别计算甲公司有关资产、负债在2×23年年末的账面价值、计税基础，及其相关的暂时性差异、递延所得税资产或递延所得税负债的余额，计算结果填列在表格中（不必列示计算过程）。

单位：万元

项目	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异	应纳税暂时性差异	递延所得税资产	递延所得税负债

(2) 逐项计算甲公司2×23年年末应确认或转销递延所得税资产、递延所得税负债的金额，并说明如何进行纳税调整。

(3) 分别计算甲公司2×23年度应纳税所得额、应交所得税以及所得税费用（或收益）的金额。

(4) 编制甲公司2×23年度与确认所得税费用（或收益）相关的会计分录（答案中的金额单位用万元表示）。

**19.25** 甲公司适用的所得税税率为25%，预计以后期间不会变化，未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异，2×23年年初递延所得税资产的账面余额为100万元，递延所得税负债的账面余额为零，不存在其他未确认暂时性差异影响所得税的事项。



2×23年，甲公司发生的下列交易或事项，其会计处理与税法规定存在差异：

(1) 甲公司持有乙公司30%股权并具有重大影响，采用权益法核算，其初始投资成本为1 000万元，截至2×23年12月31日，甲公司该股权投资的账面价值为1 900万元。其中，因乙公司2×23年实现净利润，甲公司按持股比例计算确认增加的长期股权投资账面价值300万元；因乙公司持有以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产产生的其他综合收益增加，甲公司按持股比例计算确认增加的长期股权投资账面价值80万元。其他长期股权投资账面价值的调整系按持股比例计算享有乙公司以前年度的净利润，甲公司计划于2×24年出售该项股权投资，但出售计划尚未经董事会和股东大会批准。

税法规定，居民企业间的股息、红利免税。

(2) 1月4日，甲公司经股东大会批准，授予其50名管理人员每人10万份股份期权，每份期权于到期日可以6元/股的价格购买甲公司1股普通股，但被授予股份期权的管理人员必须在甲公司工作满3年才可行权。甲公司因该股权激励于当年确认800万元的股份支付费用。

税法规定，行权时股份公允价值与实际支付价款之间的差额，可在行权期间计算应纳税所得额时扣除。2×23年12月31日，甲公司股票的市场价格为12元/股，当年没有管理人员离开公司，预计未来两年内也不会有人离开。

(3) 2×23年，甲公司发生与生产经营活动有关的业务宣传费支出1 600万元。

税法规定，不超过当年销售收入15%的部分准予税前扣除，超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

(4) 甲公司2×23年度销售收入为9 000万元，实现利润总额4 500万元，以前年度发生的可弥补亏损400万元尚在税法允许结转以后年度抵扣产生的所得期限内。

除上述事项外，甲公司不存在其他纳税调整事项，甲公司和乙公司均为境内居民企业，不考虑中期财务报告及其他因素。甲公司于年末进行所得税会计处理。

要求：

(1) 根据资料(1)，说明甲公司长期股权投资权益法核算下的账面价值与计税基础是否产生暂时性差异；如果产生暂时性差异，说明是否应当确认递延所得税负债或资产，并说明理由。

(2) 分别计算甲公司2×23年12月31日递延所得税负债或资产的账面余额，以及甲公司2×23年应交所得税、所得税费用，并编制相关会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。

#### 四、综合题

19.26 2×23年，甲公司发生的与租赁相关的业务如下：

(1) 2×23年1月1日，甲公司就某栋建筑物的某一层楼与出租人乙公司签订为期3年的租赁协议，用作日常办公。租赁协议约定：甲公司拥有1年的续租选择权，初始租赁期内的租金为每年10万元，续租期间为每年11万元，所有款项应于每年年末支付。

租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权。

(2) 为获得该项租赁，甲公司发生的初始直接费用为2万元，其中，1.5万元为向该楼层前任租户支付的款项，0.5万元为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金；作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿甲公司0.5万元的佣金。

(3) 该租赁不满足税法规定的划分为融资租赁的条件，甲公司为租入该建筑物发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。



其他资料：

(1) 甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年6%；

(2)  $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ ； $(P/A, 6\%, 4) = 3.4651$

(3) 甲公司适用的所得税税率为25%，预计未来期间保持不变，采用资产负债表债务法核算所得税，预计未来期间将有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

要求：

(1) 计算2×23年1月1日，甲公司应确认使用权资产和租赁负债的金额，并编制相关会计分录。

(2) 说明2×23年1月1日，甲公司是否应就该项租赁业务确认递延所得税资产（负债），说明理由。若需要确认递延所得税资产（负债），编制相关会计分录。

(3) 编制2×23年12月31日，甲公司与该项租赁业务相关的会计分录。

**19.27** 甲公司适用的企业所得税税率为25%，经当地税务机关批准，甲公司自2×01年2月取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，享受“三免三减半”的税收优惠政策，即2×01年至2×03年免交企业所得税，2×04年至2×06年减半，按照12.5%的税率交纳企业所得税。甲公司2×03年至2×07年有关会计处理与税收处理不一致的交易或事项如下：

(1) 2×02年12月10日，甲公司购入一台不需要安装即可投入使用的行政管理用A设备，成本6 000万元，该设备采用年数总和法计提折旧，预计使用5年，预计无净残值。税法规定，固定资产按照年限平均法计提的折旧准予在税前扣除。

假定税法规定的A设备预计使用年限及净残值与会计规定相同。

(2) 甲公司拥有一栋五层高的B楼房，用于本公司行政管理部门办公。迁往新建的办公楼后，甲公司2×07年1月1日与乙公司签订租赁协议，将B楼房租赁给乙公司使用。租赁合同约定，租赁期为3年，租赁期开始日为2×07年1月1日，年租金为240万元，于每月末分期支付。B楼房转换为投资性房地产前采用年限平均法计提折旧，预计使用50年，预计无净残值；转换为投资性房地产后采用公允价值模式进行后续计量。转换日，B楼房价为800万元，已计提折旧为400万元，公允价值为1 300万元。2×07年12月31日，B楼房的公允价值为1 500万元。

税法规定，企业的各项资产以历史成本为基础计量；固定资产按照年限平均法计提的折旧准予在税前扣除。假定税法规定的B楼房使用年限及净残值与其转换为投资性房地产前的会计规定相同。

(3) 2×07年7月1日，甲公司以前1 000万元的价格购入国家同日发行的国债，款项已用银行存款支付。该债券的面值为1 000万元，期限为3年，年利率为5%（与实际利率相同），利息于每年6月30日支付，本金到期一次付清。甲公司根据其管理该国债的业务模式和该国债的合同现金流量特征，将购入的国债分类为以摊余成本计量的金融资产。

税法规定，国债利息收入免交企业所得税。

(4) 2×07年9月3日，甲公司向符合税法规定条件的公益性社团捐赠现金600万元。税法规定，企业发生的公益性捐赠支出不超过年度利润总额12%的部分准予扣除，超过部分可以结转未来三年税前扣除。

其他资料如下：

第一，2×07年度，甲公司实现利润总额4 500万元。

第二，2×03年年初，甲公司递延所得税资产和递延所得税负债无余额，无未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异的可抵扣亏损，除上面所述外，甲公司2×03年至2×07年无其他会计处理与税收处理不一致的交易或事项。

第三，2×03年至2×07年各年末，甲公司均有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异。

第四，不考虑除所得税以外的其他税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，分别计算甲公司2×03年至2×07年各年A设备应计提的折旧，并填写完成下列表格。

项目	2×03年 12月31日	2×04年 12月31日	2×05年 12月31日	2×06年 12月31日	2×07年 12月31日
账面价值					
计税基础					
暂时性差异					

(2) 根据资料(2)，编制甲公司2×07年与B楼房转换为投资性房地产及其后续公允价值变动相关的会计分录。

(3) 根据资料(3)，编制甲公司2×07年与购入国债及确认利息相关的会计分录。

(4) 根据上述资料，计算甲公司2×03年至2×06年各年末的递延所得税资产或负债余额。

(5) 根据上述资料，计算甲公司2×07年的应交所得税和所得税费用，以及2×07年年末递延所得税资产或负债余额，并编制相关会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

19.1	C	19.2	C	19.3	A	19.4	D	19.5	D
19.6	D	19.7	B	19.8	A	19.9	D	19.10	C
19.11	C	19.12	D	19.13	A	19.14	D		

### 二、多项选择题

19.15	CD	19.16	BC	19.17	BCD	19.18	ACD	19.19	AB
19.20	CD	19.21	BD	19.22	BD				

### 一、单项选择题

- 19.1 【斯尔解析】 C 本题考查的是资产、负债计税基础的确定。使用寿命不确定的无形资产，会计处理时不予摊销，但计税时按照税法规定确定的摊销额允许税前扣除，使得其账面价值和计税基础存在差异，选项A错误；以公允价值计量的投资性房地产，其计税基础等于其历史成本（原值）减去按税法标准计提的投资性房地产累计折旧（摊销）后的净额，选项B错误；企业预收收入产生的负债，其计税基础是账面价值减去未来期间非应税收入的金额，选项C正确；企业因应支付职工工资而确认的应付职工薪酬，因超过税法规定扣除标准的部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除（形成永久性差异），其计税基础等于账面价值，选项D错误。
- 19.2 【斯尔解析】 C 本题考查的是递延所得税负债的确认和计量。2×22年12月31日，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）的账面价值为2 100万元，其计税基础为2 000万元，应纳税暂时性差异余额=2 100-2 000=100（万元），相应递延所得税负债期末余额=100×15%=15（万元），因期初递延所得税负债余额为0，本期应确认递延所得税负债金额=15-0=15（万元）；
- 2×23年12月31日，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（交易性金融资产）的账面价值为2 300万元，其计税基础为2 000万元，应纳税暂时性差异余额=2 300-2 000=300（万元），相应递延所得税负债期末余额=300×15%=45（万元），2×23年应确认递延所得税负债=45-15=30（万元），选项C正确，选项ABD错误。
- 应编制的会计分录为：
- （1）2×22年12月31日：
- |                   |     |     |
|-------------------|-----|-----|
| 借：交易性金融资产——公允价值变动 | 100 |     |
| 贷：公允价值变动损益        |     | 100 |
| 借：所得税费用           | 15  |     |
| 贷：递延所得税负债         |     | 15  |

(2) 2×23年12月31日:

借: 交易性金融资产——公允价值变动	200	
贷: 公允价值变动损益		200
借: 所得税费用	30	
贷: 递延所得税负债		30

### 19.3 「斯尔解析」

A 本题考查的是其他权益工具投资涉及递延所得税的会计处理, 为否定式提问。

2×22年12月31日, 其他权益工具投资的账面价值为800万元, 计税基础为1 000万元, 可抵扣暂时性差异余额=1 000-800=200(万元), 相应递延所得税资产期末余额=200×25%=50(万元), 因递延所得税资产期初余额为0, 本期应确认递延所得税资产金额=50-0=50(万元);

2×23年12月31日, 其他权益工具投资的账面价值为1 200万元, 计税基础为1 000万元, 应纳税暂时性差异余额=1 200-1 000=200(万元), 相应递延所得税负债期末余额=200×25%=50(万元), 因递延所得税负债期初余额为0, 本期应确认递延所得税负债金额=50-0=50(万元); 同时, 已不存在递延所得税资产, 原在2×22年12月31日确认的递延所得税资产应转回。其他权益工具投资公允价值变动计入其他综合收益, 确认的递延所得税资产或递延所得税负债对应科目为其他综合收益, 选项BCD表述正确, 不选; 选项A表述错误, 应选。

应编制的会计分录为:

(1) 2×22年12月31日的会计分录为:

借: 其他综合收益	200	
贷: 其他权益工具投资		200
借: 递延所得税资产	50	
贷: 其他综合收益		50

(2) 2×23年12月31日的会计分录为:

借: 其他权益工具投资	400	
贷: 其他综合收益		400
借: 其他综合收益	100	
贷: 递延所得税负债		50
递延所得税资产		50

### 19.4 「斯尔解析」

D 本题考查的是会计政策变更涉及所得税的会计处理。投资性房地产后续计量模式变更时的账面价值(等于变更当日房地产的公允价值)为12 000万元, 计税基础=10 000-10 000/40×2=9 500(万元), 应纳税暂时性差异余额=12 000-9 500=2 500(万元), 相应递延所得税负债期末余额=2 500×15%=375(万元), 因递延所得税负债期初余额为0, 本期应确认金额=375-0=375(万元), 选项D正确, 选项AB错误; 选项C错误, 误按25%税率计算递延所得税负债。

应编制的会计分录为:

借: 投资性房地产——成本	12 000	
投资性房地产累计折旧	500	
贷: 投资性房地产		10 000
递延所得税负债		375
盈余公积、利润分配		2 125

### 19.5 「斯尔解析」

D 本题考查的是递延所得税资产的确认和计量。根据会计准则规定, 相关商品房控制权尚未转移, 取得预售款不能确认收入, 而应作为合同负债核算, 2×23年年末合同负债账面价值

为40 000万元；根据税法规定，预售房款按预计毛利计入当年应纳税所得额计算应交所得税，本期已产生纳税义务，未来期间会计确认收入时可全额税前扣除，其计税基础=账面价值-未来期间可税前扣除的金额=40 000-40 000=0，可抵扣暂时性差异余额=40 000-0=40 000（万元），相应递延所得税资产期末余额=40 000×25%=10 000（万元），因递延所得税资产期初余额为0，本期应确认金额=10 000-0=10 000（万元），选项D正确；选项A错误，误将合同负债的计税基础确认为40 000万元；选项BC错误，无法通过计算得出此答案。

- 19.6 「斯尔解析」 D 本题考查的是递延所得税资产的确认和计量。资料（1），其他权益工具投资账面价值小于计税基础，新增可抵扣暂时性差异1 000万元，应确认递延所得税资产=1 000×25%=250（万元）；资料（2），工商罚款属于永久性差异，无须确认递延所得税；资料（3），预计负债的计税基础=账面价值-未来期间可税前扣除金额=2 000-2 000=0，小于账面价值，新增可抵扣暂时性差异2 000万元，应确认递延所得税资产=2 000×25%=500（万元）；资料（4），固定资产账面价值小于计税基础，新增可抵扣暂时性差异300万元，应确认递延所得税资产=300×25%=75（万元）；资料（5），内部无形资产费用化阶段研发加计扣除属于永久性差异，无须确认递延所得税；资料（6），弥补以前年度亏损应作为可抵扣暂时性差异的转回，应转回递延所得税资产=500×25%=125（万元）；资料（7），超标业务招待费属于永久性差异，无须确认递延所得税；超标广告费600万元，新增可抵扣暂时性差异600万元，应确认的递延所得税资产=600×25%=150（万元）。综上，甲公司应确认的递延所得税资产=250+500+75-125+150=850（万元），选项D正确；选项A错误，未考虑弥补以前年度亏损在导致本期递延所得税资产的转回金额125万元；选项B错误，误将研究费用加计扣除400万元确认递延所得税资产；选项C错误，未考虑超标广告费形成递延所得税资产。

提示：考试时常涉及的永久性差异及对应纳税所得额的影响总结如下表：

名称	差异原因	纳税调整
行政罚款支出	不得税前扣除	纳税调增
业务招待费	按照 $\min\{\text{销售收入} \times 5\%, \text{发生额} \times 60\%\}$ 扣除	
国债利息收入	免税收入	纳税调减
研发支出费用化支出	加计扣除	

- 19.7 「斯尔解析」 B 本题考查的是递延所得税的确认和计量。本题中，甲公司递延所得税资产（负债）的期初余额为0。甲公司应确认预计负债=5 000×10%=500（万元），其计税基础为0，形成可抵扣暂时性差异，本期应确认递延所得税资产金额=期末余额=500×15%=75（万元）；甲公司应确认的应收退货成本=4 200×10%=420（万元），其计税基础为0，形成应纳税暂时性差异，本期应确认递延所得税负债金额=期末余额=420×15%=63（万元），选项B正确；选项A错误，误将递延所得税资产确认金额作为递延所得税负债确认金额；选项C错误，误按25%计算应确认的递延所得税负债；选项D错误，误将递延所得税资产与递延所得税负债抵销后金额作为递延所得税负债的确认金额。

应编制的会计分录为：

借：应收账款	5 650	
贷：主营业务收入		4 500
预计负债		500
应交税费——应交增值税（销项税额）		650
借：递延所得税资产	75	
贷：所得税费用		75



借：主营业务成本	3 780
应收退货成本	420
贷：库存商品	4 200
借：所得税费用	63
贷：递延所得税负债	63

19.8 「斯尔解析」 A 本题考查的是不确认递延所得税负债的特殊情形。按照会计准则规定，非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，如果按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则规定不确认与其相关的递延所得税负债，选项A正确，选项BCD错误。

19.9 「斯尔解析」 D 本题考查的是权益法核算长期股权投资涉及所得税的会计处理。甲公司取得乙公司30%股权的初始投资成本为450万元，按照其持股份额确认的应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额=1 600×30%=480（万元），初始投资成本小于投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，需要对初始投资成本进行调整，增加长期股权投资，同时确认为营业外收入，调整后长期股权投资入账价值为480万元，选项AC错误；甲公司按持股比例计算应享有乙公司其他综合收益变动的份额确认为其他综合收益，选项B错误；由于甲公司拟长期持有该项投资，年末，因其账面价值与计税基础不同产生的应纳税暂时性差异，不应确认递延所得税负债，选项D正确。

19.10 「斯尔解析」 C 本题考查的是自行研发无形资产涉及所得税的会计处理。企业自行研发无形资产，在研究阶段发生的支出应确认为研发支出（费用化支出），选项A错误；税法规定的对研究阶段支出（费用化支出）加计扣除，属于永久性差异，无须确认递延所得税影响，选项B错误；自符合资本化条件起至达到预定用途时所发生的研发费用（资本化支出）计入无形资产，选项C正确；内部研发形成的无形资产，因账面价值与计税基础不同产生的可抵扣暂时性差异，因其不来源于企业合并，在初始确认时不影响会计利润和应纳税所得额，不确认递延所得税资产，选项D错误。

19.11 「斯尔解析」 C 本题考查的是所得税费用的计量。利润表中列报的“所得税费用”项目金额=当期所得税费用+递延所得税费用，一般情形下，当期所得税费用=当年应交所得税金额，因此，本题的解题关键在于计算本年发生的递延所得税费用。

资料（1），投资性房地产公允价值上升（计入公允价值变动损益），资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异1 000万元，相应递延所得税负债的期末余额=1 000×25%=250（万元），因本题递延所得税负债期初余额为0，本期因该事项确认的递延所得税负债金额为250万元，形成递延所得税费用；

资料（2），交易性金融资产公允价值上升（计入公允价值变动损益），资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异2 000万元，相应递延所得税负债的期末余额=2 000×25%=500（万元），因本题递延所得税负债期初余额为0，本期因该事项确认的递延所得税负债金额为500万元，形成递延所得税费用；

资料（3），其他债权投资公允价值下降（计入其他综合收益），资产的账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异500万元，相应递延所得税资产的期末余额=500×25%=125（万元），因本题递延所得税资产期初余额为0，本期因该事项确认的递延所得税资产金额为125万元，计入其他综合收益。

综上，本年利润表中应列报的所得税费用金额=1 500+（250+500）=2 250（万元），选项C正确，选项D错误。选项A错误，误将其他债权投资确认的递延所得税资产计入利润表中所得税费用；选项B错

误，误以当期应交所得税作为利润表中所得税费用。本题会计分录为：

借：所得税费用	2 250	
贷：应交税费——应交所得税		1 500
递延所得税负债		750
借：递延所得税资产	(500 × 25%) 125	
贷：其他综合收益		125

- 19.12 「斯尔解析」 D 本题考查的是其他权益工具投资涉及所得税的会计处理。其他权益工具投资公允价值变动计入其他综合收益，因公允价值变动确认的递延所得税也计入其他综合收益，不影响利润表中所得税费用，选项AB错误；2 × 22年12月31日，其他权益工具投资因公允价值变动，应确认其他综合收益 =  $9.2 \times 1\,200 - (8 \times 1\,200 + 10) = 1\,430$ （万元），其他权益工具投资账面价值（等于期末公允价值） =  $9.2 \times 1\,200 = 11\,040$ （万元），计税基础（等于历史成本） =  $8 \times 1\,200 + 10 = 9\,610$ （万元），形成应纳税暂时性差异期末余额为1 430万元，本期应确认递延所得税负债 =  $(11\,040 - 9\,610) \times 15\% - 0 = 214.5$ （万元）。综上，应确认的其他综合收益 =  $1\,430 - 214.5 = 1\,215.5$ （万元），选项C错误，选项D正确。

本题会计分录为：

借：其他权益工具投资——成本	9 610	
贷：银行存款		9 610
借：其他权益工具投资——公允价值变动	1 430	
贷：其他综合收益		1 430
借：其他综合收益	214.5	
贷：递延所得税负债		214.5

提示：本题考查的关键在于税率的选取。递延所得税资产（负债）应以相关暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。

- 19.13 「斯尔解析」 A 本题考查的是所得税费用的重新计量。适用税率发生变动，应利用期末暂时性差异的余额计算出递延所得税的期末余额，然后和期初余额进行比较，确定当期发生额，调整原则为：期末暂时性差异余额 × 未来期间适用税率 - 期初暂时性差异余额 × 原适用税率（即递延所得税期初余额）。

年初递延所得税资产和递延所得税负债分别对应的可抵扣暂时性差异期初余额 =  $120 / 25\% = 480$ （万元），应纳税暂时性差异期初余额 =  $10 / 25\% = 40$ （万元）。

资料（1），交易性金融资产公允价值下降，资产账面价值小于计税基础，本年可抵扣暂时性差异发生额为100万元；

资料（2），超标业务招待费，属于永久性差异，不确认递延所得税影响；超标广告费，导致本年可抵扣暂时性差异发生额为40万元；

本年因产生利润，满足弥补以前年度亏损（180万元）的条件，转回可抵扣暂时性差异金额180（万元）。

综上，可抵扣暂时性差异期末余额 =  $480 + (100 + 40) - 180 = 440$ （万元），递延所得税资产期末余额 =  $440 \times 15\% = 66$ （万元），本期产生递延所得税费用54万元（120 - 66）；

应纳税暂时性差异期末余额 = 期初余额 = 40（万元），递延所得税负债期末余额 =  $40 \times 15\% = 6$ （万元），本期产生递延所得税收益4万元（10 - 6）；

应纳税所得额 =  $580 - 180 + (100 + 10 + 40) = 550$ （万元），应交税费——应交所得税（计入所得税费

用) 金额=550×25%=137.5(万元)。

综上, 所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用=137.5+(54-4)=187.5(万元), 选项A正确。选项B错误, 误以当年应交所得税作为所得税费用列报金额; 选项C错误, 未考虑递延所得税负债当年发生额对所得税费用的影响; 选项D错误, 未考虑递延所得税资产当年发生额对所得税费用的影响。

应编制的会计分录为:

借: 所得税费用	187.5
递延所得税负债	4
贷: 应交税费——应交所得税	137.5
递延所得税资产	54

- 19.14 「斯尔解析」 D 本题考查递延所得税的确认。可转换债券的发行方, 在负债初始确认时产生的暂时性差异的所得税影响应计入所有者权益, 选项A错误; 其他权益工具投资的公允价值变动产生的暂时性差异的所得税影响应计入所有者权益, 选项B错误; 投资性房地产转换时, 公允价值大于计税基础产生的暂时性差异的所得税影响应计入所有者权益, 选项C错误; 处置子公司部分股权但未丧失控制权的(属于权益性交易), 合并财务报表中因处置部分股权应缴纳的企业所得税应调整计入所有者权益, 选项D正确。

## 二、多项选择题

- 19.15 「斯尔解析」 CD 本题考查的是递延所得税的确认和计量原则。无论应纳税暂时性差异的转回期间如何, 相关的递延所得税负债不要求折现, 选项A错误; 企业确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限, 选项B错误; 企业在确认递延所得税负债时, 应当以相关暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量, 选项C正确; 因无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异减记递延所得税资产账面价值的, 以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异, 使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的, 应相应恢复递延所得税资产的账面价值, 即递延所得税资产确认的减值损失, 在满足条件时, 可以转回, 选项D正确。

提示: 递延所得税资产(负债)的确认和计量原则为同学们总结如下表:

项目	确认限额	适用税率	是否折现
递延所得税负债	除准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情形外, 企业对所有的应纳税暂时性差异均应确认递延所得税负债	应以相关暂时性差异转回期间, 按照税法规定适用的所得税税率	无论暂时性差异转回期间如何, 递延所得税资产(负债)均无须折现
递延所得税资产	企业确认的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限	计量的所得税税率	

- 19.16 「斯尔解析」 BC 本题考查的是递延所得税的确认。内部研发形成的无形资产, 因其账面价值与计税基础不同形成可抵扣暂时性差异, 不确认递延所得税资产(该业务不是企业合并, 在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额), 选项A错误; 股份支付产生的暂时性差异, 如果预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本费用, 超出部分形成的递延所得税应计入所有者权益, 选项B正确; 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动产生的暂时性差异, 应确认递延所得税并计入所有者权益, 选项C正确; 企业发行可转换公司债券初始入

账金额与计税基础之间的差异，应确认递延所得税并计入所有者权益，选项D错误。

**19.17 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是固定资产涉及所得税的会计处理。该设备于2×22年12月31日达到预定可使用状态，从2×23年1月开始计提折旧，2×23年度该设备应计提折旧额=5 100×2/20=510（万元），需要说明的是，设备设计年限为25年，不能作为计提折旧的期限，应按预计使用年限作为计提折旧的期限。2×23年年末该设备账面价值=5 100-510=4 590（万元），选项A错误，选项D正确；2×23年年末该设备计税基础=5 100-（5 100-100）/20=4 850（万元），资产账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异=4 850-4 590=260（万元），应确认的递延所得税资产=260×25%=65（万元），因以前年度未涉及递延所得税资产，所以，当期形成可抵扣暂时性差异金额既是当期发生额，也是期末余额，选项C正确；新增可抵扣暂时性差异调增应纳税所得额，甲公司当期应交所得税=（3 000+260）×25%=815（万元），选项B正确。

**19.18 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是递延所得税资产的确认和计量。递延所得税资产应满足资产定义，所以并不是企业有多少可抵扣暂时性差异均可以确认递延所得税资产，应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限进行确认，选项A正确；企业应以很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产，如果未来期间（例如，5年内）不会产生应纳税所得额，则不应确认递延所得税资产，选项B错误；资产账面价值小于其计税基础除有特殊情况外，应在满足条件时确认递延所得税资产，选项C正确；如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且该交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，企业会计准则规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产，选项D正确。

**19.19 「斯尔解析」 AB** 本题考查的是与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税，为否定式提问。投资性房地产后续计量模式的变更采用追溯调整法，调整金额计入留存收益，形成暂时性差异确认递延所得税资产（负债）计入留存收益，选项A应选；其他权益工具投资公允价值变动计入其他综合收益，形成暂时性差异确认递延所得税资产（负债）计入其他综合收益，选项B应选；交易性金融资产公允价值变动计入公允价值变动损益，计提产品质量保证损失计入销售费用，形成暂时性差异确认递延所得税资产（负债）计入所得税费用，选项CD不选。

**19.20 「斯尔解析」 CD** 本题考查的是递延所得税和所得税费用的确认和计量。事项（1），其他权益工具投资期末公允价值大于成本160万元，形成应纳税暂时性差异（资产账面价值大于计税基础），确认递延所得税负债=160×25%=40（万元），计入其他综合收益，选项C正确；收到与资产相关政府补助1 600万元，在收到时会计将其确认为递延收益，税法规定，将其全部计入应纳税所得额，形成可抵扣暂时性差异（负债账面价值大于计税基础），确认递延所得税资产=1 600×25%=400（万元），计入所得税费用，属于递延所得税收益，选项D正确；甲公司2×23年应交所得税=（5 200+1 600）×25%=1 700（万元），选项B错误；甲公司当期应确认的所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用=1 700-400=1 300（万元），选项A错误。

应编制的会计分录为：

借：所得税费用	1 300	
递延所得税资产	400	
贷：应交税费——应交所得税		1 700
借：其他综合收益	40	
贷：递延所得税负债		40

**19.21 「斯尔解析」 BD** 本题考查的是商誉减值涉及所得税的会计处理。该项合并属于应税合并（商誉在初始确认时计税基础等于账面价值），2×22年12月1日合并形成商誉的账面价值为3 000万元，其计税基础为3 000万元，不产生暂时性差异，选项A错误；2×23年12月31日，计提减值准备后商誉的账



面价值为2 500万元（3 000-500），其计税基础为3 000万元，形成可抵扣暂时性差异500万元（资产账面价值小于计税基础），应确认递延所得税资产=500×25%=125（万元），选项BD正确，选项C错误。

### 19.22 「斯尔解析」

BD 本题考查发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理。

虽然该永续债存在利率跳升安排，但该安排利率水平并非歧高，尚不构成间接义务，尽管甲公司多年均支付普通股股利，但由于甲公司能够自主决定普通股股利的支付，并影响永续债利息的支付，对甲公司而言，该永续债并未形成支付现金或其他金融资产的合同义务，甲公司应将该永续债分类为权益工具，选项B正确，选项A错误；对分类为权益工具的永续债，相关股利支出按照税法规定允许在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应付股利时，确认与股利相关的所得税影响，对于所分配的利润来源于以前确认在所有者权益（其他综合收益）中的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入所有者权益项目（其他综合收益），选项D正确，选项C错误。

## 三、计算分析题

### 19.23 「斯尔解析」

（1）

资料（1），甲公司取得的长期股权投资账面价值=3 800+500×20%+200×（1-25%）×20%=3 930（万元），计税基础为取得时的初始投资成本3 800万元，形成应纳税暂时性差异130万元，不确认递延所得税负债。

理由：权益法核算的长期股权投资拟在长期持有的情况下，其账面价值与计税基础之间形成的暂时性差异将通过乙公司向甲公司分派现金股利或利润的方式消除，有关利润在分回甲公司时免税，不产生对未来期间的所得税影响，不确认相关递延所得税。

资料（2），无形资产的账面价值=600-600/5×6/12=540（万元），计税基础=540×175%=945（万元），形成可抵扣暂时性差异405万元，不确认递延所得税资产。

理由：如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且该交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，企业会计准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

（2）应纳税所得额=5 200（会计利润）-100（长期股权投资权益法确认的投资收益）-400×75%（内部研究开发无形资产费用化加计扣除）-600/5×6/12×75%（内部研究开发形成的无形资产按税法规定加计摊销）=4 755（万元）

2×23年甲公司应交所得税=4 755×25%=1 188.75（万元）

会计分录为：

借：所得税费用	1 188.75	
贷：应交税费——应交所得税		1 188.75



## 19.24 斯尔解析

(1)

单位：万元

项目	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异	应纳税暂时性差异	递延所得税资产	递延所得税负债
存货	8 120	9 000	880	—	220	—
固定资产	4 800	4 000	—	800	—	200
其他应付款——罚款	300	300	—	—	—	—
应付账款——广告费	25 740	25 500	240	—	60	—
捐赠支出	0	0	—	—	—	—
商誉	4 000	5 000	1 000	—	250	—

提示：

资料（1）：2×23年年末存货的账面价值=9 000-880=8 120（万元），计税基础为9 000万元。可抵扣暂时性差异余额=9 000-8 120=880（万元），递延所得税资产的余额=880×25%=220（万元），年初可抵扣暂时性差异940万元（235÷25%），年末可抵扣暂时性差异880万元，本期应转回可抵扣暂时性差异60万元，应纳税调减60万元（转回可抵扣暂时性差异纳税调减）。

资料（2）：2×23年年末固定资产的账面价值=6 000-1 200=4 800（万元），计税基础=6 000-6 000×5/15=4 000（万元），应纳税暂时性差异余额=4 800-4 000=800（万元），递延所得税负债的余额=800×25%=200（万元），本期应纳税调减800万元（新增应纳税暂时性差异纳税调减）。

资料（3）：2×23年年末其他应付款（罚款支出）的账面价值为300万元，计税基础为300万元（账面价值等于计税基础），不产生暂时性差异，但由于罚款支出不得税前扣除，形成永久性差异，本期应纳税调增300万元。

资料（4）：因广告费尚未支付形成应付账款的账面价值为25 740万元，计税基础=25 740-（25 740-170 000×15%）=25 500（万元），可抵扣暂时性差异余额=25 740-25 500=240（万元），递延所得税资产余额=240×25%=60（万元），本期应纳税调增240万元（新增可抵扣暂时性差异，所以本期纳税调增）。

资料（5）：公益性捐赠支出可税前扣除金额=10 000×12%=1 200（万元），大于实际发生金额，无须纳税调整。

资料（6）：商誉的账面价值4 000万元，计税基础5 000万元，可抵扣暂时性差异余额=5 000-4 000=1 000（万元），递延所得税资产余额=1 000×25%=250（万元），本期应纳税调增1 000万元（新增可抵扣暂时性差异，所以本期纳税调增）。

(2)

资料（1）：递延所得税资产的期末余额220万元，期初余额235万元，本期应转回递延所得税资产=235-220=15（万元）。

资料（2）：递延所得税负债的期末余额为200万元，期初余额为0，本期应确认递延所得税负债200万元。

资料（4）：递延所得税资产期末余额为60万元，期初余额为0万元，本期应确认递延所得税资产60万元。

资料（6）：递延所得税资产期末余额为250万元，期初余额为0万元，本期应确认递延所得税资产250万元。

（3）

$2 \times 23$ 年度应纳税所得额 =  $10\,000 - 60 - 800 + 300 + 240 + 1\,000 = 10\,680$ （万元）

$2 \times 23$ 年度应交所得税 =  $10\,680 \times 25\% = 2\,670$ （万元）

$2 \times 23$ 年度所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税费用 =  $2\,670 + (15 + 200 - 60 - 250) = 2\,575$ （万元）

（4）会计分录：

借：所得税费用	2 575	
递延所得税资产		(60-15+250) 295
贷：应交税费——应交所得税		2 670
递延所得税负债		200

### 19.25 「斯尔解析」

（1）

甲公司长期股权投资权益法核算下的账面价值为1 900万元，计税基础为1 000万元，账面价值与计税基础存在暂时性差异；不应确认递延所得税负债。

理由：甲公司的长期股权投资拟于 $2 \times 24$ 年出售，但出售计划未经董事会批准，该项长期股权投资还处于拟长期持有的状态。根据企业会计准则规定，对于权益法核算的长期股权投资因拟长期持有的，其账面价值与计税基础之间产生的暂时性差异，不确认递延所得税影响。

提示：非流动资产划分为持有待售类别，须同时满足两个条件：

①可立即出售；

②出售极可能发生（已经获得批准、已经获得确定的购买承诺、自划分为持有待售类别起一年内出售交易能够完成）。

（2）

资料（1），不确认递延所得税负债，所以，该事项确认的递延所得税负债账面余额为零。

资料（2）：

根据税法规定，未来可税前抵扣的总额 =  $(12 - 6) \times 50 \times 10 = 3\,000$ （万元），超过等待期内累计确认的股份支付费用 =  $800 \times 3 = 2\,400$ （万元），超出部分形成的递延所得税资产应直接计入所有者权益。当年度应确认的递延所得税资产 =  $3\,000 \times 1/3 \times 25\% = 250$ （万元），其中计入当年所得税费用的金额 =  $800 \times 25\% = 200$ （万元），超出部分50万元（ $250 - 200$ ）计入资本公积。

提示：

$2 \times 23$ 年12月31日，甲公司确认与该股份支付计划相关的会计分录为：

借：管理费用	800	
贷：资本公积——其他资本公积		800
借：递延所得税资产	250	
贷：所得税费用		200
资本公积——其他资本公积		50

资料（3），当期发生超标的广告费支出未来可税前扣除，形成可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产 =  $(1\,600 - 9\,000 \times 15\%) \times 25\% = 62.5$ （万元），对应科目为所得税费用。

资料（4），以前年度亏损，当期可用税前利润补亏，原确认的递延所得税资产应转回，当期应转回的金额 =  $400 \times 25\% = 100$ （万元），对应科目为所得税费用。

递延所得税资产期末余额 = 100 (期初资料) + 250 (资料2) + 62.5 (资料3) - 100 (资料4) = 312.5 (万元), 递延所得税负债期末余额为0。

应交所得税 =  $[(4\,500 - 300 + 800 - 400) + (1\,600 - 9\,000 \times 15\%)] \times 25\% = 1\,212.5$  (万元)

提示: “-300”为权益法核算长期股权投资确认的投资收益, “+800”为权益结算股份支付当年确认的费用, “-400”为弥补以前年度亏损, “ $(1\,600 - 9\,000 \times 15\%)$ ”为超标的广告费。

所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税费用 (-递延所得税收益) =  $1\,212.5 - 200$  (资料2) - 62.5 (资料3) + 100 (资料4) = 1 050 (万元)

会计分录:

借: 所得税费用	1 050	
递延所得税资产	(312.5 - 100) 212.5	
贷: 应交税费——应交所得税		1 212.5
资本公积		50

#### 四、综合题

##### 19.26 「斯尔解析」

(1) 租赁负债的入账价值 = 各期租赁付款额  $\times$  折现率 =  $10 \times (P/A, 6\%, 3) = 10 \times 2.6730 = 26.73$  (万元);

使用权资产的入账价值 = 租赁负债入账价值 + 初始直接费用 + 预付租金 + 复原费支出等 - 租赁激励 =  $26.73 + 2 + 0 + 0 - 0.5 = 28.23$  (万元)

提示: 租赁期开始日甲公司经评估不能合理确定行使续租选择权, 因此, 确定的租赁期应为3年。

应编制的会计分录为:

借: 使用权资产	28.23	
租赁负债——未确认融资费用	3.27	
贷: 租赁负债——租赁付款额		30
银行存款		1.5

(2) 甲公司应就该项业务确认递延所得税资产 (负债)。

理由: 承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易, 属于不来源于企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额、且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易, 根据准则规定, 在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

使用权资产的账面价值为28.23万元, 计税基础为0, 产生应纳税暂时性差异, 应确认递延所得税负债金额 =  $28.23 \times 25\% = 7.06$  (万元);

租赁负债的账面价值为26.73万元, 计税基础为0, 产生可抵扣暂时性差异, 应确认递延所得税资产金额 =  $26.73 \times 25\% = 6.68$  (万元)

应编制的会计分录为:

借: 递延所得税资产	6.68	
所得税费用	0.38	
贷: 递延所得税负债		7.06

(3)

2 × 23年, 甲公司使用权资产应计提的折旧金额 =  $28.23 / 3 = 9.41$  (万元), 应编制的会计分录为:

借: 管理费用	9.41	
贷: 使用权资产累计折旧		9.41

甲公司租赁负债利息摊销金额=26.73×6%=1.60（万元），应编制的会计分录为：

借：财务费用 1.60  
贷：租赁负债——未确认融资费用 1.60  
借：租赁负债——租赁付款额 10  
贷：银行存款 10

期末，使用权资产账面价值=28.23-9.41=18.82（万元），计税基础为0，递延所得税负债余额=（18.82-0）×25%=4.71（万元），因期初递延所得税负债余额为7.06万元，本期应转回递延所得税负债金额=7.06-4.71=2.35（万元）；

租赁负债账面价值=26.73+1.60-10=18.33（万元），计税基础为0，递延所得税资产余额=（18.33-0）×25%=4.58（万元），因期初递延所得税资产余额为6.68万元，本期应转回递延所得税资产金额=6.68-4.58=2.1（万元）。

应编制的会计分录为：

借：递延所得税负债 2.35  
贷：递延所得税资产 2.1  
所得税费用 0.25

#### 19.27 「斯尔解析」

（1）

单位：万元

项目	2×03年 12月31日	2×04年 12月31日	2×05年 12月31日	2×06年 12月31日	2×07年 12月31日
账面价值	4 000	2 400	1 200	400	0
计税基础	4 800	3 600	2 400	1 200	0
暂时性差异	800	1 200	1 200	800	0

（2）

2×07年1月1日转换日：

借：投资性房地产——成本 1 300  
累计折旧 400  
贷：固定资产 800  
其他综合收益 900

2×07年12月31日确认该投资性房地产公允价值变动：

借：投资性房地产——公允价值变动 （1 500-1 300）200  
贷：公允价值变动损益 200

（3）

2×07年7月1日购入该国债时：

借：债权投资 1 000  
贷：银行存款 1 000

2×07年12月31日确认利息收益：

借：应收利息 （1 000×5%/2）25  
贷：投资收益 25

(4)

2×03年固定资产账面价值4 000万元，计税基础4 800万元，可抵扣暂时性差异余额800万元（4 800-4 000），应确认递延所得税资产余额=400×12.5%+400×25%=150（万元）。

提示：2×03年产生的暂时性差异余额为800万元，其中，400万元在2×06年（适用税率为12.5%）转回，另外400万元在2×07年（适用税率为25%）转回。

2×04年固定资产账面价值2 400万元，计税基础3 600万元，可抵扣暂时性差异余额1 200万元（3 600-2 400），应确认递延所得税资产余额=400×12.5%+800×25%=250（万元）。

提示：2×04年暂时性差异余额为1 200万元，其中400万元在2×06年（适用税率12.5%）转回，另外800万元在2×07年（适用税率25%）转回。

2×05年固定资产账面价值1 200万元，计税基础2 400万元，可抵扣暂时性差异余额1 200万元（2 400-1 200），应确认递延所得税资产余额=400×12.5%+800×25%=250（万元）。

提示：2×05年暂时性差异余额和2×04年相同，本年未发生其他可抵扣暂时性差异，递延所得税资产余额与2×04年相同。

2×06年固定资产账面价值400万元，计税基础1 200万元，可抵扣暂时性差异余额800万元（1 200-400），应确认递延所得税资产余额=800×25%=200（万元）。

提示：2×06年暂时性差异余额为800万元，在2×07年（适用税率为25%）转回。

(5)

①甲公司2×07年应纳税所得额=4 500-800（转回固定资产的可抵扣暂时性差异）-（200+800/50）（投资性房地产应纳税暂时性差异）-25（国债利息免税）+（600-4 500×12%）（公益性捐赠支出超过限额部分）=3 519（万元）

提示：“（200+800/50）”为2×07年12月31日投资性房地产的账面价值（期末公允价值）为1 500万元，计税基础=800-400-800/50（2×07年按照税法规定计提折旧）=384（万元），形成应纳税暂时性差异1 116万元，其中在转换日由于公允价值和账面价值的差额形成应纳税暂时性差异900万元，所以，本期产生的应纳税暂时性差异为216万元。

甲公司2×07年的应交所得税=3 519×25%=879.75（万元）；

②甲公司2×07年递延所得税费用=（200+800/50）×25%（投资性房地产确认的递延所得税负债）+800×25%（固定资产转回的递延所得税资产）-（600-4 500×12%）×25%（公益性捐赠确认的递延所得税资产）=239（万元）

甲公司2×07年的所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用=879.75+239=1 118.75（万元）

③2×07年年末递延所得税资产余额=（600-4 500×12%）×25%=15（万元）

提示：本题中产生可抵扣暂时性差异的事项包括：（1）固定资产的折旧方法不同；（2）可以结转以后年度扣除的公益性捐赠，由于本年度固定资产折旧产生的税会差异全部转回，所以，对本期末递延所得税资产余额产生影响仅为可结转以后年度扣除的公益性捐赠支出。

④2×07年末递延所得税负债余额=900×25%+（200+800/50）×25%=279（万元）

⑤会计分录为：

借：所得税费用	1 118.75	
贷：应交税费——应交所得税		879.75
递延所得税负债		54
递延所得税资产		185
借：其他综合收益	（900×25%）225	
贷：递延所得税负债		225





## 错题整理页



## 第二十章 非货币性资产交换



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 20.1 不考虑其他因素，下列各项属于货币性资产的是（ ）。
- A.以摊余成本计量的金融资产                      B.预付账款  
C.长期股权投资                                      D.使用权资产
- 20.2 甲公司发生下列交易或事项中，应按《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》进行会计处理的是（ ）。
- A.以应收账款换取乙公司的无形资产  
B.以投资性房地产换取乙公司的固定资产  
C.以其生产产品换取乙公司的电子设备  
D.接受乙公司以生产设备对其投资
- 20.3 在不涉及补价的情况下，下列各项交易或事项，应执行《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的是（ ）。
- A.签发商业承兑汇票购买原材料  
B.发行股票取得机器设备  
C.以出租的建筑物换入专利技术  
D.以其他权益工具投资换入对联营企业投资
- 20.4 对于甲公司而言，下列各项交易中，应按非货币性资产交换准则进行会计处理的是（ ）。
- A.甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车  
B.甲公司以所持联营企业丙公司20%股权交换乙公司一批原材料  
C.甲公司以一项专利权交换乙公司一项非专利技术，并以银行存款收取补价，所收取补价占换出专利权公允价值的30%  
D.甲公司以应收丁公司应收融资租赁款交换乙公司一栋办公用房
- 20.5 2×23年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）购入商品应付乙公司账款2 000万元，以库存商品偿付该欠款的20%，其余以银行存款支付；（2）以持有的公允价值为2 500万元的对联营企业（丙公司）投资换取公允价值为2 400万元的丁公司25%股权（非控制），补价100万元以现金收取并存入银行；（3）以分期收款结算方式销售大型设备，款项分3年收回；（4）甲公司向戊公司发行自身普通股，取得戊公司对自己公司20%股权。上述交易均发生于非关联方之间。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司2×23年发生的上述交易或事项中，应执行非货币性资产交换准则的是（ ）。
- A.以库存商品和银行存款偿付乙公司款项  
B.以丙公司股权换取丁公司股权并收到部分现金补价  
C.分期收款销售大型设备  
D.以甲公司普通股取得己公司20%股权

- 20.6 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，转让土地使用权适用的增值税税率为9%，销售产品适用的增值税税率为13%。2×23年11月11日甲公司以其账面价值300万元，公允价值为320万元的作为无形资产核算的土地使用权，交换乙公司作为固定资产核算的一台机器设备，该设备的账面价值为350万元，公允价值为300万元。考虑增值税相关处理后，乙公司应向甲公司支付补价金额为9.8万元。假定该交换具有商业实质，甲公司换入的机器设备作为固定资产核算。不考虑其他因素，甲公司应确认的换入固定资产的入账价值是（ ）。
- A.300万元      B.320万元      C.309.8万元      D.350万元
- 20.7 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，销售无形资产适用的增值税税率为6%。2×23年9月1日，甲公司以其作为无形资产核算的专利权换取乙公司持有的一项长期股权投资，该项专利权的账面价值为80万元，公允价值为100万元；长期股权投资的账面价值为112万元（其中，投资成本为100万元，损益调整为12万元），公允价值为110万元，换入该投资后，甲公司能够对被投资单位施加重大影响。考虑增值税影响后，甲公司向乙公司支付补价4万元。假定该项交换交易具有商业实质，不考虑其他相关因素，下列各项关于上述交易会计处理的表述中正确的是（ ）。
- A.甲公司换入长期股权投资的入账金额为116万元  
B.乙公司换入专利权的入账金额为106万元  
C.甲公司应确认的交换损益为16万元  
D.乙公司应确认的交换损益为-2万元
- 20.8 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，2×23年5月2日甲公司以其生产用固定资产和一台管理用固定资产交换乙公司一项专利权。生产用固定资产的账面原值为1 200万元，已计提折旧为100万元，未计提减值准备，其公允价值为1 000万元（不含税，适用的增值税税率13%）；管理用固定资产的原值为200万元，已计提折旧为120万元，已提减值准备为10万元，其公允价值为50万元（不含税，适用的增值税税率为13%）。乙公司专利权的原值为2 000万元，已计提摊销800万元，未计提减值准备，公允价值为1 100万元（不含税，适用的增值税税率为6%）。考虑增值税影响后，乙公司向甲公司支付补价20.5万元。假定乙公司换入固定资产均按原资产性质核算，此项交换具有商业实质。不考虑其他因素，乙公司换入两项固定资产的入账金额分别是（ ）。
- A.1 000万元，50万元      B.1 130万元，58万元  
C.1 100万元，70万元      D.1 130万元，50万元
- 20.9 甲公司和乙公司同受集团母公司控制，2×23年8月8日甲公司以其一栋闲置的办公楼交换乙公司对联营企业的长期股权投资。甲公司办公楼的账面价值为2 000万元，公允价值为5 000万元（不含增值税，适用的增值税税率为9%），乙公司对联营企业的长期股权投资账面价值和公允价值均为6 000万元，甲公司向乙公司支付补价550万元。假定该项交换不具有商业实质，不考虑其他因素，甲公司换入乙公司对联营企业的长期股权投资入账金额是（ ）。
- A.3 000万元      B.5 000万元      C.5 550万元      D.5 450万元
- 20.10 下列各项关于非货币性资产交换会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A.以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，若不涉及补价，应以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本  
B.以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，无论是否支付补价，均不确认交换损益

- C.在非货币性资产交换交易中，换出资产增值税销项税额应以公允价值为基础确定
- D.若换入和换出资产的公允价值均能可靠计量，则应以公允价值为基础对交换交易进行会计处理

## 二、多项选择题

- 20.11 下列各项关于非货币性资产交换特征的表述中，正确的有（ ）。
- A.非货币性资产交换业务中，不涉及货币性资产
  - B.非货币性资产交换通常是一个企业与另一个企业间的互惠转让行为
  - C.交易双方对于某项交易是否执行《非货币性资产交换准则》的判断应当一致
  - D.补价占整个资产交换金额的比例高于25%的，不属于非货币性资产交换
- 20.12 下列各项关于非货币性资产交换的说法中，正确的有（ ）。
- A.非货币性资产交换是企业之间主要以非货币性资产形式进行的互惠转让
  - B.政府无偿提供非货币性资产给企业不属于非货币性资产交换
  - C.以非货币性资产作为股利发放给企业股东属于非货币性资产交换
  - D.非货币性资产交换涉及补价的，补价比例应低于25%
- 20.13 不考虑其他因素，甲公司发生的下列交易或事项中，应当按照非货币性资产交换准则进行会计处理的有（ ）。
- A.以对联营企业长期股权投资换入一项投资性房地产
  - B.以本公司生产的产品换入生产用专利技术
  - C.以一项自用土地使用权换入管理用固定资产
  - D.定向发行本公司股票取得某被投资单位40%股权
- 20.14 2×23年，甲公司（非房地产开发企业）发生的有关交易或事项如下：（1）甲公司与丙公司签订的资产交换协议约定，甲公司以其拥有50年使用权的一宗土地换取丙公司持有的乙公司40%的股权，交换后能够对乙公司施加重大影响；（2）丙公司以发行自身普通股换取甲公司一条生产线。假定上述资产交换具有商业实质，换出资产与换入资产的公允价值均能可靠计量。不考虑相关税费及其他因素，下列各项与上述交易或事项相关会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.甲公司以土地使用权换取的对乙公司40%股权应按非货币性资产交换准则进行会计处理
  - B.丙公司以发行自身普通股换取甲公司一条生产线应按非货币性资产交换准则进行会计处理
  - C.甲公司换出土地使用权公允价值与其账面价值的差额应确认为资产处置损益
  - D.丙公司应按照换出股权的公允价值计量换入土地使用权的成本
- 20.15 下列各项关于以账面价值计量的非货币性资产交换会计处理中，正确的有（ ）。
- A.换入资产的入账价值=换出资产的账面价值+增值税销项税额-增值税进项税额+支付的补价的账面价值（或-收到的补价的公允价值）+为取得换入资产支付的相关税费
  - B.换出资产的交换损益=换出资产的公允价值-换出资产的账面价值
  - C.换出资产的交换损益=换入资产的入账价值-换出资产的账面价值
  - D.不具有商业实质，即使能够取得换入和换出资产的公允价值也不能按公允价值进行会计处理

## 答案与解析

### 一、单项选择题

20.1	A	20.2	B	20.3	C	20.4	B	20.5	B
20.6	A	20.7	D	20.8	A	20.9	A	20.10	D

### 二、多项选择题

20.11	BD	20.12	ABD	20.13	AC	20.14	ACD	20.15	AD
-------	----	-------	-----	-------	----	-------	-----	-------	----

### 一、单项选择题

- 20.1 「斯尔解析」 A 本题考查的是货币性资产的范围。判断一项资产是否属于货币性资产，关键在于其在将来为企业带来的经济利益（即货币金额）是否是固定或可确定的。若固定或可确定，则该资产属于货币性资产，反之为非货币性资产。以摊余成本计量的金融资产未来给企业带来的经济利益（即货币金额）能够通过对未来现金流量折现的方式予以确定，属于货币性资产，选项A正确；预付账款未来给企业带来的经济利益是对方提供的货物或劳务，而非货币资金，不属于货币性资产，选项B错误；长期股权投资、使用权资产未来给企业带来的经济利益（即货币金额）是不固定的或不可确定的，不属于货币性资产，选项CD错误。
- 20.2 「斯尔解析」 B 本题考查的是非货币性资产交换准则的核算范围。企业的应收账款属于货币性资产，以其换取乙公司无形资产不属于非货币性资产交换，不执行该准则，选项A错误；投资性房地产和固定资产均属于非货币性资产，两者之间交换，执行该准则，选项B正确；企业以存货换取客户的非货币性资产（电子设备），换出存货方（甲公司）适用《收入》准则，不执行该准则，选项C错误；甲公司接受乙公司以生产设备对其投资，属于接受权益性投资，不执行该准则，选项D错误。
- 20.3 「斯尔解析」 C 本题考查的是非货币性资产交换准则的核算范围。签发商业承兑汇票属于企业负债（应付票据），签发商业承兑汇票购买原材料属于资产赊购业务，不执行该准则，选项A错误；企业发行的股票属于发行方的所有者权益，发行股票取得机器设备不属于非货币性资产之间的交换，不执行该准则，选项B错误；出租的建筑物（投资性房地产），专利技术（无形资产），以投资性房地产换入无形资产，执行该准则，选项C正确；其他权益工具投资属于《金融工具》准则中规范的非货币性金融资产，以其换入对联营企业的投资，不执行该准则，选项D错误。
- 20.4 「斯尔解析」 B 本题考查的是非货币性资产交换准则的核算范围。甲公司一批产成品交换乙公司一台汽车，属于以存货换取其他方固定资产，换出方（甲公司）适用《收入》准则，不执行该准则，选项A错误；甲公司换出的联营企业投资和换入的原材料均属于非货币性资产，在进行交换时，执行该准则，选项B正确；甲公司专利权交换乙公司非专利技术的交易中，补价比例超过25%，不属于非货币性资产交换，不执行该准则，选项C错误；甲公司应收融资租赁款交换办公用房（固定资产），适用《租赁》准则，不执行该准则，选项D错误。

提示：

自2020年将《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（2019）纳入官方教材，考试时通常以该



准则的适用范围作为切入点。同学可以通过排除记忆，即涉及“合、收、租、金”的业务不适用本准则，具体内容见下表：

简称	代指准则名称	相关资产
“合”	《企业合并》 《合并财务报表》	换出或换入资产涉及对被投资方产生控制（即对子公司）的长期股权投资
“收”	《收入》	换出资产是存货
“租”	《租赁》	换出或换入资产涉及使用权资产或应收融资租赁款
“金”	《金融工具》	换出或换入资产涉及交易性金融资产、其他权益工具投资、债权投资、其他债权投资、应收账款、应收票据等

**20.5** 【斯尔解析】 **B** 本题考查的是非货币性资产交换准则的核算范围。以存货抵偿购入商品货款执行收入准则，且货币资产占比为80%，不属于非货币性资产交换，不执行该准则，选项A错误；甲公司换出的联营企业丙公司股权和换入的丁公司非控制性股权均属于非货币性资产，且补价比例 $=100/(2400+100)=4\%$ ，小于25%，属于非货币性资产交换，执行该准则，选项B正确；分期收款销售商品，适用收入准则，不执行该准则，选项C错误；增发股票不属于发行方（甲公司）资产，以增发股票取得股权的交易，不执行该准则，选项D错误。

**20.6** 【斯尔解析】 **A** 本题考查的是涉及补价的非货币性资产交换换入资产入账成本的计算。本题中涉及补价，应先确定该交易是否属于非货币性资产交换交易。不考虑增值税乙公司应向甲公司支付的补价金额 $=320-300=20$ （万元），补价占整个资产交换金额的比例 $=20/320=6.25\%<25\%$ ，该交易属于非货币性资产交换。换入资产和换出资产的公允价值能够可靠计量，且该交换具有商业实质，因此，应以公允价值为基础计量。换入资产的入账价值 $=$ 换出资产的公允价值 $+$ 换出资产对应的销项税额 $-$ 换入资产对应的进项税额 $-$ 收到的补价 $=320+320\times9\%-300\times13\%-9.8=300$ （万元），选项A正确。选项B错误，误以换出资产的公允价值作为换入资产的公允价值，未考虑补价和增值税的影响；选项C错误，在确定补价时未剔除增值税的影响；选项D错误，直接以换入资产的账面价值作为换入资产的公允价值。

提示：

甲公司和乙公司应编制的会计分录如下：

甲公司		乙公司	
借：固定资产	300	借：无形资产	320
应交税费——应交增值税（进项税额）		应交税费——应交增值税（进项税额）	
	39		28.8
银行存款	9.8	资产处置损益	50
贷：无形资产	300	贷：固定资产清理	350
应交税费——应交增值税（销项税额）		应交税费——应交增值税（销项税额）	
	28.8		39
资产处置损益	20	银行存款	9.8

**20.7** 【斯尔解析】 **D** 本题考查的是非货币性资产交换的会计处理。本题中涉及补价，需先判断是否属于非货币性资产交换交易。不考虑增值税，甲公司应向乙公司支付的补价金额 $=110-100=10$ （万元），补价占整个资产交换金额的比例 $=10/110=9.09\%<25\%$ ，该交易属于非货币性资产交换。换入资产和

换出资产的公允价值能够可靠计量，且该交换具有商业实质，因此，应以公允价值为基础计量。甲公司换入长期股权投资的入账价值=换出资产的公允价值+换出资产对应的销项税额-换入资产对应的进项税额+支付的补价=100+100×6%-0+4=110（万元），选项A错误；乙公司换入专利权的入账价值=换出资产的公允价值+换出资产对应的销项税额-换入资产对应的进项税额-收到的补价=110+0-100×6%-4=100（万元），选项B错误；甲公司应确认的交换损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值=100-80=20（万元），选项C错误；乙公司应确认的交换损益=换出资产公允价值-换出资产账面价值=110-112=-2（万元），选项D正确。

提示：

甲公司和乙公司应编制的会计分录如下：

甲公司	乙公司
借：长期股权投资——投资成本 110	借：无形资产 100
贷：无形资产 80	应交税费——应交增值税（进项税额） 6
应交税费——应交增值税（销项税额） （100×6%） 6	银行存款 4
银行存款 4	投资收益 2
资产处置损益 （100-80） 20	贷：长期股权投资——投资成本 100
	——损益调整 12

20.8 「斯尔解析」 A 本题考查的是涉及多项非货币性资产交换的会计处理。本题中涉及补价，需先判断是否属于非货币性资产交换交易。不考虑增值税，甲公司应向乙公司支付的补价金额=1 100-（1 000+50）=50（万元），补价占整个资产交换金额的比例=50/1 100=4.55%<25%，该交易属于非货币性资产交换。换入资产和换出资产的公允价值能够可靠计量，且该交换具有商业实质，因此，应以公允价值为基础计量。换入资产为多项时，在确定各项资产的入账价值时可参考以下步骤：

第一步，确定换出资产公允价值总额。剔除补价影响后，换出资产公允价值=1 100-50=1 050（万元）；

第二步，确定换入各项资产公允价值相对比例：

换入生产用固定资产公允价值比例=1 000÷（1 000+50）=95.24%

换入管理用固定资产公允价值比例=50÷（1 000+50）=4.76%

第三步，确定换入各项资产公允价值：

换入生产用固定资产公允价值=1 050×95.24%=1 000（万元）；

换入管理用固定资产公允价值=1 050×4.76%=50（万元），选项A正确。

甲公司应编制的会计分录为：

借：固定资产——生产设备	1 000
——管理设备	50
应交税费——应交增值税（进项税额）	136.5
累计摊销	800
资产处置损益	100
贷：无形资产	2 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	66
银行存款	20.5

提示：

(1) 本题难点在于剔除增值税影响后补价金额的确定。甲公司增值税销项税额为136.5万元，乙公司增值税销项税额为66万元，增值税税额差为70.5万元，乙公司应向甲公司支付增值税税差为70.5万元，而甲公司换出资产的公允价值为1 050万元，乙公司换出资产的公允价值为1 100万元，甲公司应向乙公司支付交换资产公允价值差额补价为50万元，综上，乙公司向甲公司支付补价20.5万元。

(2) 20.6~20.8均涉及换入资产计量的问题，若遇到计算型题目，并且告知换入资产的公允价值，则可直接以题目中给定的换入资产的公允价值作为换入资产的初始计量金额；但若涉及文字型题目考查，务必要注意：

①通常情况下，对于换入资产的入账价值的确定原则应当为“以出定入”，即以换出资产的公允价值和应支付的相关税费等作为换入资产的入账成本；

②特殊情况下（有证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠），可以直接以换入资产的公允价值作为换入资产的入账成本。

**20.9 「斯尔解析」 A** 本题考查的是非货币性资产交换的会计处理。本题中涉及补价，需先判断是否属于非货币性资产交换交易。不考虑增值税，甲公司应向乙公司支付的补价金额=6 000-5 000=1 000（万元），补价占整个资产交换金额的比例=1 000/6 000=16.67%<25%，该交易属于非货币性资产交换。换入资产和换出资产的公允价值能够可靠计量，但该交换不具有商业实质，因此，应以账面价值为基础计量。在以账面价值为基础计量的非货币性资产交换交易，应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产成本，因此，甲公司换入该项长期股权投资的入账金额=换出资产的账面价值+增值税销项税额+支付补价的账面价值-增值税进项税额=2 000+5 000×9%+550-0=3 000（万元），选项A正确；选项B错误，误以长期股权投资公允价值作为入账金额；选项C错误，误以长期股权投资公允价值与补价之和作为入账金额；选项D错误，误以长期股权投资扣除补价后的金额作为入账金额。

应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	3 000
贷：固定资产清理	2 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	（5 000×9%）450
银行存款	550

**20.10 「斯尔解析」 D** 本题考查的是以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理，为否定式提问。以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，若不涉及补价，应以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本，选项A表述正确，不选；以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，无论是否支付补价，均不确认交换损益，选项B表述正确，不选；在非货币性资产交换交易中，换出资产增值税销项税额应以公允价值为基础确定，选项C表述正确，不选；以公允价值为基础计量的非货币性资产交换交易，必须同时满足两个条件：（1）该项交换具有商业实质；（2）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量，选项D表述错误，应选。

## 二、多项选择题

**20.11 「斯尔解析」 BD** 本题考查的是非货币性资产交换的特征。非货币性资产交换业务中，不涉及或者只涉及少量的货币性资产（即补价），选项A错误（表述过于绝对）；非货币性资产交换通常是一个企业与另一个企业间的互惠转让行为，选项B正确；交易双方对于某项交易是否执行《非货币性资产交换准则》的判断通常一致（例外情形见“提示”），选项C错误（表述过于绝对）；补价占整个资产交换金额的比例高于25%的，不属于非货币性资产交换，选项D正确。

提示：

交易双方对同一项交易适用准则的不同判断示例

交易内容	甲公司会计处理及适用规定	乙公司会计处理及适用规定
甲公司以其一项固定资产出资取得乙公司股权投资，并对其施加重大影响	借：长期股权投资 贷：固定资产清理 资产处置损益 适用《非货币性资产交换》准则	借：固定资产 贷：实收资本 资本公积等 适用接受权益性投资的相关处理规定
甲公司以其生产的一批商品交换乙公司生产用的机器设备	借：固定资产 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：库存商品 适用《收入》准则	借：库存商品 贷：固定资产清理 资产处置损益 适用《非货币性资产交换》准则

**20.12** 【斯尔解析】 ABD 本题考查的是非货币性资产交换的会计处理。交换，通常是指一个企业和另一个企业之间的互惠转让，通过转让企业以让渡其他资产或劳务或者承担其他义务而取得资产或劳务（或偿还负债）。非互惠的非货币性资产转让不属于非货币性资产交换，选项A正确；政府无偿提供非货币性资产给企业不属于非货币性资产交换，属于政府补助，选项B正确；以非货币性资产作为股利发放给企业股东不属于非货币性资产交换，属于利润分配，选项C错误；涉及少量货币性资产的交换认定为非货币性资产交换，通常补价占整个资产交换金额的比重低于25%时（ $<25\%$ ），该交易视为非货币性资产交换，否则（ $\geq 25\%$ ），视为货币性资产交换（执行收入等相关准则），选项D正确。

**20.13** 【斯尔解析】 AC 本题考查的是非货币性资产交换准则的核算范围。对联营企业的股权投资和投资性房地产均属于非货币性资产，在进行交换时，执行该准则，选项A正确；以存货换取客户的无形资产执行收入准则，存货换出方（甲公司）应适用《收入》准则，不执行该准则，选项B错误；土地使用权和固定资产均属于非货币性资产，在进行交换时，执行该准则，选项C正确；发行的本公司股票属于公司所有者权益，不属于资产，该交换不属于非货币性资产交换，不执行该准则，选项D错误。

**20.14** 【斯尔解析】 ACD 本题考查的是与非货币性资产交换的会计处理。事项（1），甲公司土地使用权（无形资产）交换丙公司对乙公司的股权投资（长期股权投资），对于甲公司和丙公司均应适用《非货币性资产交换》准则进行会计处理，选项A正确；由于该交换具有商业实质，且换入换出资产的公允价值能够可靠计量，丙公司应按换出股权的公允价值计量换入土地使用权的成本，选项D正确；甲公司换出土地使用权的公允价值和账面价值的差额应确认为资产处置损益，选项C正确。事项（2），丙公司发行自身权益工具属于丙公司的所有者权益，以其换取甲公司生产线，不属于非货币性资产之间的交换，不适用《非货币性资产交换》准则，选项B错误。

**20.15** 【斯尔解析】 AD 本题考查的是账面价值计量非货币性资产交换的会计处理。以账面价值计量的非货币性资产交换，换入资产的入账价值=换出资产的账面价值+增值税销项税额-增值税进项税额+支付的补价的账面价值（或-收到的补价的公允价值）+为取得换入资产支付的相关税费，选项A正确；以账面价值计量的非货币性资产交换不涉及交换损益，选项BC错误；非货币性资产交换如果不具有商业实质，即使换入和换出资产的公允价值均能可靠计量，也不能按公允价值计量，选项D正确。



## 错题整理页





## 第二十一章 债务重组



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 21.1 下列各项关于企业对债务重组业务会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A.企业的母公司代其向债权人偿债，不能按照债务重组准则相关规定进行会计处理
- B.债权人同意企业用等值的库存商品抵偿到期债务，因债权人未作出让步，该交易不能按照债务重组准则相关规定进行会计处理
- C.企业因销售业务形成的合同资产，不属于债务重组准则涉及的债权债务
- D.企业基于实质重于形式原则判断债务重组构成权益性交易的，不应确认债务重组相关损益
- 21.2 甲公司是乙公司的母公司，2×23年2月14日，乙公司欠甲公司货款1 000万元已到期，乙公司无力偿还到期债务。甲公司和乙公司达成债务重组协议，根据协议规定，甲公司豁免乙公司债务的80%，剩余债务以现金进行清偿。乙公司的其他非关联方债权人与乙公司债务重组协议中普遍豁免50%的债务。不考虑其他因素，下列关于该项债务重组交易会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.甲公司和乙公司属于关联方关系，此项债务重组不得确认损益
- B.乙公司应确认投资收益800万元
- C.乙公司与甲公司的债务重组影响重组当期损益为500万元
- D.乙公司应确认资本公积500万元
- 21.3 乙公司无法偿还甲公司到期债务，经协商，甲公司同意乙公司以其持有的A公司股权偿还其所欠全部债务。债务重组日，甲公司应收乙公司债权的账面余额为2 000万元，已计提坏账准备500万元，乙公司用于偿债股权的账面价值为1 480万元，公允价值为1 400万元，双方办理完成转让手续，转让后甲公司将偿债资产作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。甲、乙公司对该债权债务均采用摊余成本进行计量，甲公司应收款项公允价值为1 400万元。不考虑其他因素，甲公司因上述交易应确认的债务重组损失金额是（ ）。
- A.零                      B.600万元                      C.20万元                      D.100万元
- 21.4 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。甲公司应收乙公司货款2 000万元（含税），乙公司未能到期偿付，甲公司对该项债权计提400万元坏账准备。2×23年6月10日，双方签订协议，约定以乙公司生产的100件A产品抵偿该债务，乙公司A产品公允价值为13万元/件，成本为10万元/件，当日，该债权的公允价值为1 469万元（含税）。6月20日，乙公司将抵债产品运抵甲公司，双方债权债务结清。甲公司和乙公司对该债权和债务均采用摊余成本计量。不考虑其他因素，甲公司因债务重组应确认的损失金额是（ ）。
- A.131万元                      B.531万元                      C.400万元                      D.300万元

- 21.5 下列各项关于债权人债务重组会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.债权人在债务重组中受让包含金融资产在内的多项资产时，应按债务重组合同生效日各项资产的公允价值比例对放弃债权在合同生效日的公允价值进行分配，并以此为基础确定各项资产的成本
- B.债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别，则应以放弃债权的公允价值为基础确定受让的资产或处置组的入账价值
- C.通常情况下，债权人在债务重组过程中应以放弃债权的公允价值和账面价值的差额确认为投资收益
- D.债权人在债务重组过程中受让债务人除现金以外的其他单项资产，债权人应以受让资产在债务重组日的公允价值作为相关资产的入账价值
- 21.6 2×23年3月1日，甲公司因发生财务困难，无力偿还所欠乙公司800万元货款。甲公司对该负债以摊余成本计量。经双方协商同意，甲公司以自有的一栋办公楼和一批存货抵偿所欠债务。用于抵债的办公楼原值为700万元，已提折旧金额为200万元，公允价值为600万元；用于抵债的存货账面价值为90万元，公允价值为120万元。不考虑税费等其他因素，下列有关甲公司对该项债务重组的会计处理中，正确的是（ ）。
- A.确认债务重组收益210万元                      B.确认商品销售收入90万元
- C.确认债务重组收益80万元                      D.确认资产处置利得130万元
- 21.7 2×23年11月19日，甲公司因采购存货而形成对乙公司应付账款3 000万元到期无力归还，与乙公司达成债务重组协议。根据协议约定，甲公司以现金1 000万元和公允价值1 500万元的其他债权投资抵偿全部债务。2×23年11月30日（债务重组日），其他债权投资的账面价值为1 200万元（其中成本1 000万元，公允价值变动200万元），公允价值为1 500万元。甲公司对该笔债务采用摊余成本计量。不考虑其他因素，该事项对甲公司当月营业利润的影响金额是（ ）。
- A.200万元                      B.800万元                      C.500万元                      D.1 000万元
- 21.8 下列各项关于债务重组中债务人以资产清偿债务的表述中，错误的是（ ）。
- A.以存货进行清偿无须确认收入
- B.以无形资产进行清偿，应将无形资产的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入资产处置损益
- C.以固定资产进行清偿所发生的清理费用会影响债务重组损益金额
- D.以其他债权投资进行清偿，原计入其他综合收益的金额应结转至投资收益
- 21.9 甲公司欠乙公司货款2 500万元，因甲公司发生财务困难，无法偿还已逾期的货款。为此，甲公司与乙公司经协商一致，于2×23年6月24日签订债务重组协议，并约定甲公司以其拥有的以下资产抵偿乙公司2 400万元货款，剩余债务免除：（1）账面价值为650万元、公允价值为700万元作为固定资产核算的设备；（2）账面价值为500万元、公允价值为600万元的库存商品；（3）和账面价值为1 000万元、公允价值为1 100万元的交易性金融资产。当日，办理了相关资产交接手续。甲公司发生固定资产清理费用10万元，甲公司与乙公司不存在关联方关系，乙公司取得抵债资产后按资产原用途进行会计核算。当日，乙公司债权公允价值为2 300万元，未计提坏账准备。不考虑其他因素，下列

关于甲公司和乙公司对上述交易会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.甲公司应确认资产处置收益100万元
- B.甲公司确认其他收益340万元
- C.乙公司库存商品入账金额为600万元
- D.乙公司交易性金融资产入账金额为1 000万元

## 二、多项选择题

21.10 甲公司发生的下列交易中，应作为债务重组进行会计处理的有（ ）。

- A.甲公司以成本30万元、公允价值35万元的存货抵偿所欠A公司35万元的债务
- B.甲公司的母公司以账面价值100万元、公允价值120万元的交易性金融资产抵偿甲公司所欠B公司150万元的债务
- C.H公司同意延长甲公司100万元的债务的偿还时间
- D.甲公司將所欠D公司1 000万元的债务转为本公司股份

21.11 下列各项关于债务重组所涉及债权债务终止确认的表述中，正确的有（ ）。

- A.债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权
- B.债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务
- C.资产负债表日后期间，债务人与债权人就报告期已存在的债务达成重组协议，则债务人在报告期资产负债表中应终止确认该笔债务
- D.通常情况下，债务人因破产重整而进行的债务重组交易，应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益

21.12 不考虑相关税费，下列关于债权人对债务人以非金融资产抵偿债务方式进行债务重组会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.债务人以存货抵偿债务的，债权人应当以放弃债权的公允价值为基础作为存货的入账成本
- B.债务人以固定资产抵偿债务的，债权人应当以固定资产的公允价值为基础作为固定资产的入账成本
- C.债务人以无形资产抵偿债务的，债权人应当以无形资产的账面价值为基础作为无形资产的入账成本
- D.债权人应当将放弃债权的公允价值与账面价值的差额计入当期损益

21.13 甲公司应收乙公司货款1 200万元，因乙公司资金周转困难，已逾期1年以上，尚未支付，甲公司针对该债权计提坏账准备为240万元。2×23年10月12日，双方经协商达成以下协议，乙公司以其生产的100件丙产品和一项应收银行承兑汇票偿还所欠甲公司货款，乙公司用以偿债的丙产品单位成本为5万元，市场价格（不含增值税）为8万元，银行承兑汇票票面金额为120万元（与公允价值相同）。当日，甲公司收到乙公司的100件丙产品及银行承兑汇票，乙公司向甲公司开具了增值税专用发票，双方债权债务结清。甲公司收到商品作为库存商品核算，收到银行承兑汇票作为以摊余成本计量的金融资产核算。当日，甲公司该笔应收债权的公允价值为1 000万元。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率均为13%，不考虑其他因素，下列关于甲公司该项交易的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A.确认债务重组损失200万元
- B.确认应收票据入账价值120万元
- C.确认增值税进项税额104万元
- D.确认丙产品入账价值676万元

21.14 下列各项关于债务人以现金进行债务重组的表述中，正确的有（ ）。

- A.以现金清偿债务的，债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务
- B.重组债务账面价值与实际支付的货币资金之间的差额确认其他收益
- C.延期支付现金但未涉及免除债务不属于债务重组
- D.债权人应将收到的现金与重组债权终止确认日的账面价值差额确认为投资收益

21.15 2×23年9月5日，甲公司将所欠乙公司的8 000万元货款转为本公司1 000万股普通股股票（每股面值1元）。当日，甲公司普通股每股市价为7.5元，另支付券商佣金100万元，甲公司债务的公允价值为7 510万元。不考虑其他因素，下列关于甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.甲公司应确认投资收益500万元
- B.甲公司应确认的资本公积（股本溢价）为6 400万元
- C.甲公司支付的券商佣金冲减资本公积
- D.该项债务重组交易直接导致甲公司所有者权益增加7 410万元

21.16 2×23年2月19日，甲公司向乙公司赊销一批商品，该批商品成本4 500万元，售价5 000万元（不含增值税），适用的增值税税率为13%。约定还款期限为5个月，至2×23年7月19日乙公司仍未还款。甲公司对该债权累计已计提坏账准备350万元。甲公司得知乙公司流动资金不足，款项很难按时收回，为减少损失，甲公司与乙公司达成债务重组协议，根据协议约定，乙公司以其他权益工具投资清偿所欠甲公司债务。其他权益工具投资的账面价值为4 000万元（其中成本3 500万元，公允价值变动500万元），公允价值5 000万元。当日，该笔债权的公允价值为5 000万元，甲公司取得乙公司抵债资产作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。不考虑其他因素，下列说法正确的有（ ）。

- A.甲公司应确认债务重组损失为300万元
- B.乙公司应确认债务重组收益1 650万元
- C.乙公司应将其他权益工具投资累计公允价值变动金额转入投资收益
- D.甲公司受让金融资产的入账金额为5 000万元

### 三、计算分析题

21.17 2×22年1月10日，甲公司向乙公司销售一批商品，价款1 000万元。至2×22年12月31日，甲公司对该应收账款计提的坏账准备为50万元。由于乙公司发生财务困难，无法偿还债务，与甲公司协商进行债务重组。2×23年3月1日，甲公司与乙公司达成债务重组协议如下：

（1）乙公司以账面价值480万元的库存商品抵偿债务500万元，该批商品在当日的公允价值为500万元；

（2）乙公司向甲公司增发股票200万股，面值1元/股，占乙公司股份总额的1%，用于抵偿债务500万元，乙公司股票于当日的收盘价为2.5元/股；

（3）上述（1）（2）两项偿债事项互为条件，若其中任何一项没有完成，则甲公司保留向乙公司收取1000万元现金的权利。当日，甲公司债权的公允价值为940万元。

2×23年3月15日，甲公司将收到的商品作为原材料管理。2×23年5月1日，乙公司办理完成股权增发手续，甲公司将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，当日乙公司股票的公允价值为2.4元/股。



乙公司以摊余成本计量该笔债务，截至 $2 \times 23$ 年5月1日，该笔债务的账面价值为1 000万元。

本题不考虑货币时间价值和相关税费等其他条件。

要求：

- (1) 根据上述资料，说明甲公司在 $2 \times 23$ 年3月15日是否应进行会计处理，并说明理由。
- (2) 根据上述资料，计算该项债务重组交易对甲公司、乙公司损益的影响金额。
- (3) 根据上述资料，分别编制甲公司、乙公司与债务重组相关的会计分录。

**21.18** 甲公司 $2 \times 23$ 年发生的有关交易或事项如下：

(1)  $2 \times 23$ 年6月5日，甲公司与乙公司签订的债务重组协议约定，甲公司以其库存商品、对丙公司的债务工具投资偿还所欠乙公司债务，在乙公司收到甲公司的偿债资产并办理了债务工具转让登记手续后，双方解除债权债务。

甲公司所欠乙公司债务系 $2 \times 21$ 年11月以1 500万元（含增值税额）从乙公司购入一台大型机械设备，因该设备与甲公司现有设备不匹配需要对现有设备进行升级改造，但因缺乏资金甲公司尚未对现有设备进行升级改造。

$2 \times 23$ 年7月10日，甲公司用于清偿债务的商品已送达乙公司并经乙公司验收入库，同时，办理完成了转让对丙公司债务工具投资的过户手续；当日，甲公司用于偿债的库存商品的成本为400万元，已计提存货跌价准备50万元，公允价值为360万元（不含增值税额，下同）；甲公司对丙公司的债务工具投资分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其账面价值为1 000万元（取得成本为920万元，持有期间计入其他综合收益的金额为80万元），公允价值为950万元（与债务重组协议签订日的公允价值相同）。

截至 $2 \times 23$ 年7月10日，乙公司对该债权作为应收账款核算并计提了498.6万元的坏账准备，应收账款的公允价值为1 358.6万元。乙公司将收到的对丙公司债务工具投资分类为以摊余成本计量的金融资产，收到的商品作为存货处理。

(2)  $2 \times 23$ 年10月20日，甲公司与丁公司签订的债务重组协议约定，甲公司于当日向丁公司偿还100万元，其余1 000万元债务免于偿还，协议当日生效。丁公司为甲公司的母公司。

甲公司所欠丁公司债务1 100万元（含增值税额），系甲公司于 $2 \times 22$ 年8月1日从丁公司购入商品未支付的款项，因甲公司现金流量不足，短期内无法清偿所欠债务。

其他资料：

- (1) 甲公司销售商品、提供劳务适用的增值税税率为13%，出售金融资产按其公允价值减去取得成本后的差额，按6%计算应交增值税额。
- (2) 不考虑货币时间价值。
- (3) 本题除增值税外，不考虑其他相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料(1)，判断甲公司用于清偿债务的资产应予以终止确认的时点；分别计算甲公司、乙公司因该债务重组应确认的损益金额；分别编制甲公司、乙公司与债务重组相关的会计分录。
- (2) 根据资料(2)，判断丁公司豁免甲公司债务的性质，并说明理由；编制甲公司与债务重组相关的会计分录。



## 答案与解析

### 一、单项选择题

21.1	B	21.2	C	21.3	D	21.4	A	21.5	C
21.6	A	21.7	D	21.8	B	21.9	B		

### 二、多项选择题

21.10	ACD	21.11	ABD	21.12	AD	21.13	BC	21.14	AD
21.15	ABC	21.16	ABD						

### 一、单项选择题

- 21.1 「斯尔解析」 B 本题考查的是债务重组业务的会计处理，为否定式提问。债务重组是在不改变交易对手方的情况下进行的交易，企业的母公司代其向债权人偿债，因交易对手方改变，不能按照债务重组准则相关规定进行会计处理，选项A表述正确，不选；债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否做出让步，企业用等值的库存商品抵偿到期债务，属于就债务条款重新达成了协议，应当按照债务重组准则相关规定进行会计处理，选项B表述错误，应选；债务重组涉及的债权和债务，是《金融工具》相关准则规范的债权和债务，不包括合同资产、合同负债、预计负债，但包括租赁应收款和租赁应付款，选项C表述正确，不选；债务重组构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益，选项D表述正确，不选。

- 21.2 「斯尔解析」 C 本题考查的是债务重组构成权益性交易的会计处理。甲公司决定免除乙公司800万元债务，如果甲公司不是乙公司的母公司，而是以市场交易者的身份进行交易，不会免除超额30%的债务，所以，正常豁免500万元债务的交易应当确认债务重组损益，而超过部分300万元作为权益性交易确认为资本公积，选项C正确。

选项A错误，关联方关系之间的债务重组满足市场交易者身份的，仍需要确认债务重组损益；选项B错误，误将免除的全部债务确认债务重组损益；选项D错误，误将正常豁免部分确认资本公积。

乙公司应编制的会计分录为：

借：应付账款	1 000	
贷：银行存款		200
投资收益		500
资本公积		300

- 21.3 「斯尔解析」 D 本题考查的是债权人受让金融资产情形下债务重组损益的确认。债权人受让金融资产，金融资产初始确认时应当以公允价值计量，债权人的债务重组损益金额=金融资产的确认金额-债权终止确认日账面价值=1 400-（2 000-500）=-100（万元），选项D正确，选项A错误；

选项B错误，误将放弃债权的公允价值与其账面余额作为债务重组损失；选项C错误，误将放弃债权的公允价值与抵债金融资产的账面价值作为债务重组损失。

甲公司应编制的会计分录为：

借：交易性金融资产——成本	1 400
坏账准备	500
投资收益	100
贷：应收账款	2 000

提示：

债权人和债务人以资产清偿债务方式进行债务重组的，如果双方的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易，债权人放弃债权的公允价值通常与受让资产（金融资产、非金融资产等）的公允价值相等，且通常不高于放弃债权的账面余额。

**21.4 「斯尔解析」 A** 本题考查的是债权人受让非金融资产情形下债务重组损益的确认。债权人在债务重组过程中受让非金融资产，债权人债务重组损益金额=放弃债权的公允价值-债权的账面价值=1 469-(2 000-400)=-131（万元），选项A正确；选项B错误，未扣除已计提的坏账准备；选项C错误，误按计提的坏账准备确认债务重组损失；选项D错误，误按放弃债权的账面价值与抵债资产的公允价值差额作为债务重组损失。

甲公司应编制的会计分录为：

借：库存商品——A产品	(1 469-13×100×13%) 1 300
应交税费——应交增值税（进项税额）	169
坏账准备	400
投资收益	131
贷：应收账款	2 000

提示：

债权人在债务重组过程中受让非金融资产的入账价值应按照如下规则进行确定：

（1）不考虑增值税情形下：

受让非金融资产的入账价值=放弃债权的公允价值+使得资产达到预定可使用状态的其他合理必要支出

（2）考虑增值税情形下：

受让非金融资产的入账价值=放弃债权的公允价值-受让资产产生的增值税进项税额+使得资产达到预定可使用状态的其他合理必要支出

**21.5 「斯尔解析」 C** 本题考查的是债务重组交易中债权人的会计处理。债权人在债务重组中受让包含金融资产在内的多项资产，在确定各项资产入账价值时，应分别处理：（1）对于受让的金融资产，应按《金融工具》相关准则规定进行确定；（2）除金融资产以外的其他各项资产，应按其在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础确定各项资产成本，选项A错误；债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别，债权人应当在初始计量时，比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量，选项B错误；通常情况下，债权人在债务重组过程中应以放弃债权的公允价值和账面价值的差额确认为投资收益，选项C正确；债权人在债务重组过程中受让债务人除现金以外的其他单项资产，在确定相关资产入账价值时，需要考虑资产的类别：（1）若为金融资产，则应以其公允价值为基础计量；（2）若为非金融资产，则应以放弃债权的公允价值为基础计量，选项D错误。

- 21.6 「斯尔解析」 A 本题考查的是债务重组交易中债务人的会计处理。债务人以非金融资产清偿债务，无须区分资产处置损益和债务重组收益，也无须区分不同资产的处置损益，而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”科目，甲公司应确认的债务重组收益=债务账面价值-抵债资产的账面价值=800-[(700-200)+90]=210(万元)，选项A正确，选项D错误；债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的，应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”科目，无须确认商品销售收入，选项B错误；选项C错误，误将债务账面价值与抵债资产公允价值的差额作为债务重组收益。

甲公司应编制的会计分录为：

借：应付账款	800
贷：固定资产清理	(700-200) 500
库存商品	90
其他收益	210

- 21.7 「斯尔解析」 D 本题考查的是债务人债务重组损益金额的计算。本题中，影响甲公司当月营业利润的因素主要包括：(1)以包含现金在内的金融资产清偿债务产生的债务重组损益(计入投资收益)；(2)偿债的其他债权投资在债务重组中视同处置，持有期间产生的其他综合收益转入投资收益。具体来看，(1)债务重组损益金额=清偿债务的账面价值-转让资产的账面价值=3 000-(1 000+1 200)=800(万元)；(2)其他债权投资视同处置，应结转至投资收益的其他综合收益金额为200万元，综上，对甲公司当月营业利润的影响金额=800+200=1 000(万元)，选项D正确。选项A错误，未考虑债务重组收益对营业利润的影响；选项B错误，未考虑其他综合收益转入投资收益对营业利润的影响；选项C错误，误按债务账面价值与抵债资产公允价值的差额确认投资收益。

甲公司应编制的会计分录为：

借：应付账款	3 000
贷：银行存款	1 000
其他债权投资——成本	1 000
——公允价值变动	200
投资收益	800
借：其他综合收益	200
贷：投资收益	200

- 21.8 「斯尔解析」 B 本题考查的是债务人以资产清偿债务的会计处理，为否定式提问。以存货进行清偿债务的，应将清偿债务的账面价值与存货账面价值的差额确认为其他收益，无须确认收入和结转成本，选项A表述正确，不选；以无形资产进行清偿，应将无形资产的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入其他收益，选项B表述错误，应选；以固定资产清偿债务的，支付的清理费用计入固定资产清理，构成固定资产账面价值，固定资产账面价值与清偿债务账面价值的差额计入其他收益，影响债务重组损益金额，选项C表述正确，不选；以其他债权投资清偿债务的，应将原计入其他综合收益的金额转入投资收益，选项D表述正确，不选。

- 21.9 「斯尔解析」 B 本题考查的是以多项资产清偿债务的债务重组交易的会计处理。债务人(甲公司)以多项资产清偿债务的，无须区分资产处置损益和债务重组损益，也无须区分不同资产的处置损益，应将所清偿债务的账面价值(2 500万元)和转让资产账面价值[(650+10)+500+1 000]的差额(340万元)记入“其他收益”科目，选项B正确，选项A错误；债权人(乙公司)在债务重组中受让包含金融资产在内的多项资产，在确定各项资产入账价值时，应分别处理：(1)对于受让的金融资

产，应按债务重组日的公允价值（1 100万元）作为交易性金融资产的入账价值，选项D错误；（2）除金融资产以外的其他各项资产，应按其在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础确定各项资产成本，固定资产入账金额=（2 300-1 100）×700/（700+600）=646.15（万元），库存商品入账金额=（2 300-1 100）×600/（700+600）=553.85（万元），选项C错误。

提示：

甲公司和乙公司应编制的会计分录如下：

甲公司（债务人）	乙公司（债权人）
借：固定资产清理 （简化处理）650	
贷：固定资产                                650	
借：固定资产清理                                10	借：交易性金融资产                                1 100
贷：银行存款  10	固定资产  646.15
借：应付账款  2 500	库存商品  553.85
贷：固定资产清理                                660	投资收益  200
库存商品  500	贷：应收账款  2 500
交易性金融资产                                1 000	
其他收益  340	

## 二、多项选择题

- 21.10 【斯尔解析】 ACD 本题考查的是债务重组的范围。债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。甲公司与A公司就清偿方式重新达成协议，应作为债务重组进行处理，选项A正确；甲公司的母公司与债权人B公司达成债务重组协议，因改变交易对手方，不应作为债务重组进行处理，选项B错误；甲公司与H公司就清偿债务时间重新达成协议，应作为债务重组进行处理，选项C正确；甲公司与D公司就清偿方式重新达成协议，应作为债务重组进行处理，选项D正确。
- 21.11 【斯尔解析】 ABD 本题考查的是债务重组交易涉及债权债务的终止确认。债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权，选项A正确；债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务，选项B正确；债务人在报告期资产负债表日已经存在的债务，在其资产负债表日后期间与债权人达成的债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项，不能据以调整报告期资产、负债项目的确认和计量，即债务人相关债务不能终止确认，选项C错误；对于上市公司因破产重整而进行的债务重组交易，由于涉及破产重整的债务重组协议执行过程及结果存在重大不确定性，因此，上市公司通常应在破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益，除非有确凿证据表明上述重大不确定性已经消除，选项D正确。
- 21.12 【斯尔解析】 AD 本题考查的是债务重组中债务人以非金融资产抵债的，债权人的会计处理。债务人以非金融资产抵偿债务的，债权人取得非金融资产入账金额应以放弃债权的公允价值为基础确认，选项A正确，选项BC错误；债务人以非金融资产清偿债务，债权人应当将放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额作为债务重组损益，并计入投资收益，选项D正确。
- 21.13 【斯尔解析】 BC 本题考查的是债务重组交易中债权人的会计处理。甲公司作为债权人在该项债务重组协议中受让金融资产和非金融资产。（1）对于受让的金融资产，应当按照金融工具确认和计量



准则的相关规定进行处理，因此，甲公司受让的应收票据入账价值为120万元，选项B正确；（2）对于受让的非金融资产，应当在债务重组合同生效日（2×23年10月12日）的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此来确认受让的非金融资产的入账成本，因此，丙产品入账价值=放弃债权的公允价值-合同生效日受让金融资产的公允价值-增值税进项税额=1 000-120-8×100×13%=776（万元），选项C正确，选项D错误；甲公司应确认的债务重组收益金额=放弃债权的公允价值-债权的账面价值=1 000-（1 200-240）=40（万元），选项A错误。

提示:

甲公司和乙公司应编制的会计分录如下:

甲公司（债权人）		乙公司（债务人）	
借：应收票据	120	借：应付账款	1 200
库存商品     (1 000-120-104)	776	贷：库存商品	500
应交税费——应交增值税（进项税额）		应交税费——应交增值税（销项税额）	
(800×13%)	104		104
坏账准备	240	应收票据	120
贷：应收账款	1 200	其他收益	476
投资收益	40		

结合上述甲公司和乙公司编制的会计分录及相关会计处理来看，若债务重组交易中涉及增值税，则对于债权人，该增值税金额影响受让的非金融资产的入账价值；对于债务人，该增值税金额会影响债务重组损益金额。

21.14 【斯尔解析】AD 本题考查的是债务人以现金进行债务重组的会计处理。债务人以资产清偿债务的，债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务，选项A正确；重组债务账面价值与实际支付的货币资金之间的差额确认投资收益，选项B错误；无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论双方是否同意债务人以低于债务金额偿还债务，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组的定义，选项C错误；现金属于金融资产，债务人以金融资产抵偿债务的，金融资产应按公允价值入账，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值的差额计入投资收益，选项D正确。

**21.15 「斯尔解析」** ABC 本题考查的是将债务转为权益工具的债务重组交易中债务人的会计处理。债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，计入投资收益。债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量（本题中，能够确定权益工具公允价值，当日债务的公允价值为迷惑条件）。

在该情形下，甲公司债务重组收益=债务账面价值-发行股票的公允价值=8 000-1 000×7.5=500（万元），选项A正确；甲公司发行股票应确认的资本公积=（7.5-1）×1 000-100=6 400（万元），选项B正确；甲公司支付发行股票的佣金、手续费应冲减资本公积，选项C正确；该项债务重组交易直接导致甲公司所有者权益增加金额=7.5×1 000-100=7 400（万元），选项D错误。



甲公司应编制的会计分录为：

借：应付账款	8 000	
贷：股本		1 000
资本公积——股本溢价		6 500
投资收益		500
借：资本公积——股本溢价	100	
贷：银行存款		100

**21.16** 【斯尔解析】 ABD 本题考查的是以金融资产清偿债务的债务重组交易中债权人和债务人的会计处理。甲公司（债权人）受让金融资产的，金融资产应以其公允价值（5 000万元）进行初始计量，甲公司（债权人）应确认的债务重组损失=金融资产的确认金额-债权的账面价值=5 000- [ 5 000 × (1+13%) -350 ] =-300（万元），选项AD正确；乙公司（债务人）应确认债务重组收益=债务账面价值-抵债资产的账面价值=5 000 × (1+13%) -4 000=1 650（万元），选项B正确；乙公司（债务人）以其他权益工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得和损失应当从其他综合收益转出，记入“盈余公积”“利润分配”等科目，选项C错误。

提示：

甲公司和乙公司应编制的会计分录如下：

甲公司（债权人）		乙公司（债务人）	
借：交易性金融资产——成本	5 000	借：应付账款	5 650
坏账准备	350	贷：其他权益工具投资	4 000
投资收益	300	投资收益	1 650
贷：应收账款	5 650	借：其他综合收益	500
		贷：盈余公积、利润分配	500

### 三、计算分析题

**21.17** 【斯尔解析】 （1）甲公司在2×23年3月15日应将收到的商品进行会计处理。

理由：当日，甲公司已收到该批商品并作为存货管理，该批存货满足资产的定义，并且金额能够可靠计量，符合资产确认条件，应予以确认。

（2）

对甲公司损益的影响金额=放弃债权的公允价值-债权的账面价值+合同生效日到债务重组日受让金融资产的公允价值变动=940-（1 000-50）+（2.4-2.5）×200=-30（万元）；

对乙公司损益的影响金额=债务的账面价值-偿债资产的账面价值-权益工具的确认金额=1 000-480-2.4×200=40（万元）。

（3）

甲公司（债权人）应编制的会计分录为：

2×23年3月15日：

受让原材料的入账价值=放弃债权的公允价值-受让股权的公允价值=940-200×2.5=440（万元）

借：原材料	440	
贷：应收账款		440

2×23年5月1日：

借：交易性金融资产	(200×2.4) 480
坏账准备	50
投资收益	30
贷：应收账款	(1 000-440) 560

乙公司（债务人）应编制的会计分录为：

2×23年3月15日：

借：应付账款	480
贷：库存商品	480

2×23年5月1日：

借：应付账款	(1 000-480) 520
贷：股本	(1×200) 200
资本公积	(2.4×200-200) 280
其他收益	40

#### 21.18 「斯尔解析」

（1）甲公司用于清偿债务的资产应予以终止确认的时点为2×23年7月10日。

甲公司（债务人）债务重组损益=债务的账面价值-偿债资产的账面价值-增值税的销项税额+其他综合收益转入=1 500-[(400-50)+1 000]-[360×13%+(950-920)×6%]+80=181.4（万元）

乙公司（债权人）债务重组损益=放弃债权的公允价值-债权的账面价值=1 358.6-(1 500-498.6)=357.2（万元）

甲公司应编制的会计分录为：

借：应付账款	1 500
存货跌价准备	50
贷：库存商品	400
其他债权投资	1 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	46.8
——转让金融商品应交增值税	1.8
其他收益	101.4
借：其他综合收益	80
贷：投资收益	80

乙公司应编制的会计分录为：

借：债权投资	951.8
库存商品	(1 358.6-951.8-46.8) 360
应交税费——应交增值税（进项税额）	46.8
坏账准备	498.6
贷：应收账款	1 500
投资收益	357.2

提示：

金融资产转让按照差额征税，购入方相关增值税不得抵扣，应当计入受让金融资产的成本，因此，本题乙公司（债权人）确认的债权投资入账价值=950+1.8=951.8（万元）。

（2）丁公司豁免甲公司债务属于权益性交易。

理由：债权人直接或间接对债务人持股，或者债务人直接或间接对债权人持股，且持股方以股东身份进行债务重组，该债务重组构成权益性交易。丁公司为甲公司的母公司，丁公司以股东身份进行债务重组，因此，该债务重组构成权益性交易。

甲公司应编制的会计分录为：

借：应付账款	1 100	
贷：银行存款		100
资本公积		1 000





## 错题整理页



## 第二十二章 外币折算



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 22.1 下列关于记账本位币的表述中，错误的是（ ）。
- A. 记账本位币是企业经营所处的主要经济环境中的货币
  - B. 我国企业的记账本位币为人民币，不得采用人民币以外的货币
  - C. 记账本位币是否相同是区分某实体是否为企业境外经营的关键因素之一
  - D. 企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化导致记账本位币变更的，不会产生汇兑差额
- 22.2 甲公司人民币作为记账本位币。当年甲公司发生的以下外币交易，需要在资产负债表日进行折算的是（ ）。
- A. 短期借款
  - B. 预收账款
  - C. 库存商品
  - D. 其他权益工具投资
- 22.3 甲公司人民币作为记账本位币，发生外币交易时采用交易日的即期汇率折算。2×23年12月20日进口一批原材料并验收入库，货款尚未支付。原材料成本为80万美元，当日即期汇率为1美元=6.8元人民币。2×23年12月31日，美元户银行存款余额为1 000万美元，按年末汇率调整前的人民币账面余额为7 020万元，当日即期汇率为1美元=6.5元人民币。不考虑其他因素，上述交易或事项对甲公司2×23年12月营业利润的影响金额是（ ）。
- A. -220万元
  - B. -496万元
  - C. -520万元
  - D. -544万元
- 22.4 甲公司人民币作为记账本位币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算，按月计算汇兑损益。2×23年8月1日从境外购入原材料一批，价款为400万美元，当日即期汇率为1美元=6.40元人民币，款项尚未支付。2×23年8月19日，从境外购入一台设备作为固定资产核算，支付价款500万美元，当日即期汇率为1美元=6.42元人民币。2×23年8月31日，即期汇率为1美元=6.45元人民币。不考虑其他因素，甲公司因上述交易或事项应计入当月财务费用的金额是（ ）。
- A. 15万元人民币
  - B. 20万元人民币
  - C. 5万元人民币
  - D. -20万元人民币



- 22.5 甲公司为增值税一般纳税人，记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×23年11月11日，从境外进口一批存货，支付购买价款1 000万美元，支付进口关税635万元人民币，支付进口增值税908.05万元人民币，当日，即期汇率为1美元=6.35元人民币。2×23年12月31日该批存货尚未出售，其可变现净值为980万美元，当日，即期汇率为1美元=6.38元人民币。不考虑其他相关因素，甲公司应计提的存货跌价准备是（ ）。
- A.97.6万元人民币  
B.1 640.65万元人民币  
C.1 005.65万元人民币  
D.732.6万元人民币
- 22.6 下列各项关于外币折算会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产形成的汇兑差额计入其他综合收益  
B.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币非交易性权益工具投资形成的汇兑差额计入其他综合收益  
C.收到投资者以外币投入的资本时，外币投入资本与相应的货币性项目均按合同约定汇率折算，不产生外币资本折算差额  
D.期末外币预收账款以当日即期汇率折算并将由此产生的汇兑差额计入当期损益
- 22.7 甲公司记账本位币为人民币，外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×23年10月21日，以每股10美元的价格购入乙公司股票100万股，当日，即期汇率为1美元=6.32元人民币，甲公司将其作为交易性金融资产核算。2×23年12月31日，乙公司股票公允价值为每股11.5美元，当日，即期汇率为1美元=6.39元人民币。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司因上述事项计入当期损益的金额是（ ）。
- A.70万元人民币  
B.150万元人民币  
C.948万元人民币  
D.1 028.5万元人民币
- 22.8 甲公司记账本位币为人民币，外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×23年11月30日，甲公司购入乙公司同日发行的一般公司债券，支付价款1 000万美元，当日，即期汇率为1美元=6.35元人民币，甲公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×23年12月31日，该债券的公允价值为1 100万美元，当日，即期汇率为1美元=6.40元人民币。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司因持有乙公司债券应计入其他综合收益的金额是（ ）。
- A.690万元人民币  
B.50万元人民币  
C.640万元人民币  
D.零

- 22.9 甲公司人民币为记账本位币。2×22年3月10日，以每股5美元的价格购入乙公司在境外上市交易的股票20万股，发生相关交易费用1万美元，甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，当日汇率为1美元=6.6元人民币。2×22年12月31日，乙公司股票的市场价格为每股6美元，当日汇率为1美元=6.9元人民币。2×23年2月5日，甲公司每股8美元的价格将持有的乙公司股票全部出售，当日汇率为1美元=6.8元人民币，不考虑相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A. 2×23年2月5日，确认投资收益260万元  
B. 购入乙公司的股票初始入账金额为660万元  
C. 2×22年12月31日，确认财务费用36万元  
D. 2×22年12月31日，确认其他综合收益161.4万元
- 22.10 企业对外币财务报表进行折算时，对于资产负债表中“负债项目”应选择的折算汇率是（ ）。
- A. 资产负债表日的即期汇率  
B. 交易发生日的即期汇率  
C. 即期汇率近似汇率  
D. 全年加权平均汇率
- 22.11 企业境外经营的子公司为非全资子公司时，企业在编制合并财务报表时，对于境外经营财务报表折算差额的说法中，正确的是（ ）。
- A. 由母公司全额承担  
B. 按比例在母公司与子公司少数股东之间进行分摊  
C. 由母公司应分担部分计入资本公积  
D. 由少数股东应分担部分计入少数股东损益
- 22.12 在母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币长期应收款项目的情况下，不考虑其他因素，下列各项关于母公司合并财务报表有关外币报表折算会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A. 外币货币性项目以母公司记账本位币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示  
B. 外币货币性项目以母公司或子公司以外的货币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示  
C. 归属于少数股东的外币报表折算差额应在少数股东权益项目列示  
D. 外币货币性项目以子公司记账本位币反映的，在抵销母子公司长期应收应付项目的同时，应将产生的汇兑差额在财务费用项目列示

## 二、多项选择题

- 22.13 甲公司拥有以下境外投资和经营实体：（1）在美国运营的子公司乙公司，记账本位币为人民币；（2）在法国运营的合营企业丙公司，记账本位币为欧元；（3）在英国运营的联营企业丁公司，记账本位币为英镑；（4）在香港独立运营，单独核算的分

分支机构，记账本位币为人民币。甲公司的记账本位币为人民币，以下属于甲公司境外经营的有（ ）。

- A.乙公司
- B.丙公司
- C.丁公司
- D.香港分支机构

22.14 下列各项关于外币非货币性项目的说法中，正确的有（ ）。

- A.以历史成本计价的外币非货币性项目，按交易发生日的即期汇率折算，资产负债表日不产生汇兑差额
- B.合同资产和合同负债，应按资产负债表日即期汇率进行折算，汇兑差额计入当期损益
- C.以公允价值计量的外币非货币性项目，期末因汇率变动产生的差额计入公允价值变动损益
- D.指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，因汇率变动产生的差额计入其他综合收益

22.15 2×23年甲公司发生以下外币交易或事项：（1）2×23年1月1日，取得三年期1 000万美元外币一般借款，并用于补足在建工程建设资金缺口，当日即期汇率为1美元=6.34元人民币；（2）2×23年3月15日，自国外进口设备支付预付款600万美元，当日即期汇率为1美元=6.38元人民币；（3）2×23年5月6日，出口销售确认应收账款为1 800万美元，当日即期汇率为1美元=6.43元人民币；（4）2×23年7月13日，收到私募股权基金对甲公司投资2 000万美元，当日即期汇率为1美元=6.48元人民币。2×23年12月31日，美元兑换人民币的汇率为1美元=6.49元人民币。假定甲公司有关外币项目均不存在期初余额，下列关于甲公司2×23年12月31日因上述项目产生的汇兑差额的会计处理表述中，错误的有（ ）。

- A.应收账款产生汇兑收益计入当期损益
- B.取得私募股权基金投资产生的汇兑收益应计入资本性项目
- C.外币借款产生的汇兑损失应计入在建工程成本
- D.预付设备款产生的汇兑收益应抵减拟购入资产成本

22.16 甲公司发生的外币交易及相应的会计处理如下：（1）为建造固定资产借入外币专门借款资本化期间将该外币专门借款的利息和汇兑损益计入在建工程成本；（2）自境外市场购入的存货，期末按外币可变现净值与即期汇率计算的结果确定其可变现净值，并以此为基础计提存货跌价准备；（3）以外币计价的交易性金融资产，期末按外币市价与即期汇率计算的结果确定其公允价值，并以此为基础计算确认公允价值变动损益；（4）收到投资者投入的外币资本，按照合同约定汇率折算实收资本。不考虑其他因素，甲公司对上述外币交易进行的会计处理中正确的有（ ）。

- A.以外币计价的存货跌价准备的计提
- B.外币专门借款利息及汇兑损益的处理
- C.以外币计价的交易性金融资产公允价值变动损益的确认
- D.股东出资投入的外币资本的折算

- 22.17 下列各项关于境外经营外币财务报表折算的说法中，正确的有（ ）。
- A.在折算前应将境外经营的会计期间和会计政策与企业调整一致
  - B.资产负债表项目采用资产负债表日的即期汇率折算
  - C.利润表中的收入和费用项目采用交易发生日的即期汇率折算
  - D.外币财务报表折算差额，在资产负债表中“其他综合收益”项目下反映
- 22.18 下列各项金融资产或金融负债中，因汇率变动导致的汇兑差额应当计入当期财务费用的有（ ）。
- A.外币应收账款
  - B.外币债权投资产生的应收利息
  - C.外币衍生金融负债
  - D.外币指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资
- 22.19 甲公司为我国境内企业，其日常核算以人民币作为记账本位币。甲公司在英国和加拿大分别设有子公司，负责当地市场的运营，子公司的记账本位币分别为英镑和加元。甲公司在编制合并财务报表时，下列各项关于境外财务报表折算所采用汇率的表述中，正确的有（ ）。
- A.英国公司的固定资产采用购入时的历史汇率折算为人民币
  - B.英国公司持有的作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算的股票投资采用期末汇率折算为人民币
  - C.加拿大公司的未分配利润采用报告期平均汇率折算为人民币
  - D.加拿大公司的加元收入和成本采用报告期平均汇率折算为人民币

### 三、计算分析题

22.20 甲公司人民币作为记账本位币，其发生的相关外币交易或事项如下：

(1) 2×21年7月1日，甲公司支付价款500万美元（含交易费用）购入乙公司同日发行的债券5万张。该债券单位面值为100美元；票面年利率为6%（等于实际利率），按年计提利息，于每年6月30日支付，债券期限为5年，本金在债券到期时一次性偿还。甲公司管理该债券的业务模式是持有该债券以保证收益率，同时考虑流动性需求。当日，美元对人民币的即期汇率为1美元=7.3元人民币。

(2) 2×21年12月31日，美元对人民币的即期汇率为1美元=7.5元人民币；甲公司所持乙公司债券的公允价值为520万美元。

(3) 2×22年6月30日，甲公司收到乙公司支付的债券利息30万美元。当日，美元对人民币即期汇率为1美元=7.4元人民币，公允价值仍为520万美元。

(4) 2×22年12月31日，美元对人民币的即期汇率为1美元=7.2元人民币；甲公司所持乙公司债券的公允价值为505万美元。

(5) 2×23年1月1日，甲公司将所持乙公司债券的50%予以出售，取得款项250万美元。当日，美元对人民币的即期汇率为1美元=7.2元人民币。

本题不考虑税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，判断甲公司所购入乙公司债券应予确认的金融资产类别，并说明理由。

(2) 根据上述资料，分别计算甲公司所持乙公司债券计入2×21年度及2×22年度损益的汇兑差额。

(3) 根据上述资料，编制甲公司与购入、持有及出售乙公司债券相关的会计分录(答案中的金额单位用万元表示)。





## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 22.1 B 22.2 A 22.3 B 22.4 B 22.5 D
- 22.6 B 22.7 D 22.8 C 22.9 D 22.10 A
- 22.11 B 22.12 C

### 二、多项选择题

- 22.13 BC 22.14 AD 22.15 BCD 22.16 ABC 22.17 ACD
- 22.18 AB 22.19 BD

### 一、单项选择题

- 22.1 【斯尔解析】 B 本题考查的是对记账本位币的理解，为否定式提问。记账本位币是企业经营所处的主要经济环境中的货币，选项A表述正确，不选；我国大多数企业一般以人民币作为记账本位币，业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选择其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币，选项B表述错误，应选；记账本位币是否相同是区分某实体是否为企业境外经营的关键因素之一，（另一关键因素是某实体与企业的关系，即是否为企业的子公司、合营企业、联营企业、分支机构），选项C表述正确，不选；企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化导致记账本位币变更的，不会产生汇兑差额，选项D表述正确，不选。

提示：

本章中涉及的折算但不产生折算差额的业务主要包括：

事项	折算	差额
记账本位币变更	变更当日的即期汇率	无折算差额
外币投入资本	交易发生日即期汇率	无折算差额
以历史成本计量的外币非货币性项目	交易发生日即期汇率	无折算差额

- 22.2 【斯尔解析】 A 本题考查的是资产负债表日外币货币性项目的折算。资产负债表日，企业应将外币货币性项目按资产负债表日的即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额计入当期损益，满足资本化条件的，应当予以资本化。短期借款属于外币货币性项目，选项A正确；预收账款、库存商品和其他权益工具投资均属于外币非货币性项目，外币非货币性项目无须在资产负债表日进行折算，选项BCD错误。

22.3 「斯尔解析」 B 本题考查的是外币交易会计处理，需要说明的是，本题中并未提及原材料期末可变现净值等信息，因此，无须考虑存货跌价准备的问题。应付账款和银行存款均属于外币货币性项目，应根据资产负债表日即期汇率进行折算，出现汇兑差额计入财务费用，影响营业利润的金额。银行存款的折算差额 $=1\,000 \times 6.5 - 7\,020 = -520$ （万元），形成汇兑损失；应付账款入账金额 $=80 \times 6.8 = 544$ （万元），应付账款的折算差额 $=80 \times 6.5 - 544 = -24$ （万元），形成汇兑收益。综上，外币交易对甲公司2023年12月营业利润的影响金额 $=24 - 520 = -496$ （万元），选项B正确。

选项A错误，未考虑应付账款在资产负债表日的即期汇率折算差额，且银行存款期末折算采用的是12月20日汇率进行折算；选项C错误，未考虑应付账款在资产负债表日的即期汇率折算差额；选项D错误，误将应付账款的折算差额作为汇兑损失确认对营业利润的影响。

22.4 「斯尔解析」 B 本题考查的是外币交易的会计处理。资产负债表日，企业应将外币货币性项目按资产负债表日的即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额计入当期损益，满足资本化条件的，应当予以资本化。原材料和固定资产均属于外币非货币性项目，资产负债表日无须进行折算；应付账款属于外币货币性项目，应在资产负债表日的即期汇率进行折算，折算差额计入财务费用，应付账款折算应计入财务费用的金额 $=400 \times (6.45 - 6.4) = 20$ （万元人民币），请参考《打好基础》本章涉及的解题高手中“资产类项目相同基数下，期末汇兑差额为正数的，为收益，负债类项目，期末汇兑差额为正数的，为损失”进行判断是汇兑损失，还是汇兑收益，选项B正确。

选项A错误，误将固定资产按资产负债表日即期汇率折算，且未考虑应付账款折算；选项C错误，误将固定资产按资产负债表日即期汇率折算；选项D错误，误将应付账款汇兑损失作为汇兑收益处理。

22.5 「斯尔解析」 D 本题考查的是存货涉及外币计算可变现净值时的会计处理。对于存货可变现净值以外币计价的，先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，存货的可变现净值 $=980 \times 6.38 = 6\,252.4$ （万元人民币），期末存货成本 $=1\,000 \times 6.35 + 635 = 6\,985$ （万元人民币），甲公司应计提的存货跌价准备 $=6\,985 - 6\,252.4 = 732.6$ （万元人民币），选项D正确。

选项A错误，未将进口关税计入存货成本，从而计算期末应计提的存货跌价准备；选项B错误，误将进口增值税计入存货成本，从而计算期末应计提的存货跌价准备；选项C错误，误将进口增值税计入存货成本，且未将进口关税计入存货成本，从而计算期末应计提的存货跌价准备。

22.6 「斯尔解析」 B 本题考查的是外币折算会计处理。以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产包括股权投资和债权投资，其产生的汇兑差额计入的科目也有所不同，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币债权投资（其他债权投资）形成的汇兑差额计入财务费用；以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的股权投资（其他权益工具投资，或称为“非交易性权益工具投资”）形成的汇兑差额计入其他综合收益，选项A错误，选项B正确；企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日（投资款到账日）即期汇率折算，选项C错误；预收账款属于外币非货币性项目，期末无须进行外币折算，选项D错误。

提示：

同学们经常混淆金融资产相关的外币交易处理，现将相关内容总结如下：

项目	业务	折算差额处理
交易性金融资产	公允价值变动	公允价值变动损益
	汇兑差额	
	持有期间的股利（利息）收益	投资收益
其他债权投资	公允价值变动	其他综合收益
	汇兑差额	财务费用
	持有期间的利息收益	投资收益
其他权益工具投资	公允价值变动	其他综合收益
	汇兑差额	
	持有期间的股利收益	投资收益
应收股利/应收利息	汇兑差额	财务费用

22.7 【斯尔解析】 D 本题考查的是交易性金融资产涉及外币的会计处理。交易性金融资产（权益工具投资）属于外币非货币性项目，资产负债表日无论是汇率变动，还是公允价值变动，其差额均计入公允价值变动损益。本题中，交易性金融资产入账金额=10×100×6.32=6 320（万元），2×23年12月31日，交易性金融资产的公允价值=11.5×100×6.39=7 348.5（万元），应计入公允价值变动损益的金额=7 348.5-6 320=1 028.5（万元），选项D正确。

选项A错误，未按2×23年12月31日交易性金融资产公允价值计算；选项B错误，未考虑汇率变动对交易性金融资产期末价值的影响；选项C错误，资产负债表日交易性金融资产公允价值误按购买日的汇率计算确认公允价值变动损益。

22.8 【斯尔解析】 C 本题考查的是其他债权投资涉及外币交易的会计处理。对于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（其他债权投资）形成的汇兑差额，应计入当期损益，公允价值变动计入其他综合收益，汇率变动冲减财务费用的金额=1 000×（6.4-6.35）=50（万元人民币），计入其他综合收益的金额=（1 100-1 000）×6.4=640（万元人民币），选项C正确，选项D错误；选项A错误，误将汇兑差额计入其他综合收益；选项B错误，误将计入财务费用金额计入其他综合收益，而公允价值变动未计入其他综合收益。本题会计分录为：

借：其他债权投资	690	
贷：其他综合收益		640
财务费用		50

22.9 【斯尔解析】 D 本题考查的是其他权益工具投资涉及外币交易的会计处理。2×22年3月10日，甲公司购入乙公司股票，指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，初始入账金额=（5×20+1）×6.6=666.6（万元人民币），选项B错误；其他权益工具投资公允价值变动及汇兑差额均计入其他综合收益，2×22年12月31日，甲公司应确认其他综合收益=6×20×6.9-666.6=161.4（万元人民币），选项C错误，选项D正确；其他权益工具投资出售时，应将处置价款与其账面价值的差额计入留存收益，原计入其他综合收益的金额转入留存收益，2×23年2月5日，甲公司出售其他权益工具投资时确认留存收益=8×20×6.8-（666.6+161.4）=260（万元人民币），原计入其他综合收益的161.4万元人民币转入留存收益，选项A错误。应编制的会计分录为：

(1) 2×22年3月10日:

借: 其他权益工具投资——成本	666.6	
贷: 银行存款		666.6

(2) 2×22年12月31日:

借: 其他权益工具投资——公允价值变动	161.4	
贷: 其他综合收益		161.4

(2) 2×23年2月5日:

借: 银行存款	(8×20×6.8) 1 088	
贷: 其他权益工具投资——成本		666.6
——公允价值变动		161.4
盈余公积、利润分配——未分配利润		260
借: 其他综合收益	161.4	
贷: 盈余公积、利润分配——未分配利润		161.4

提示:

本题中, 甲公司将其持有的乙公司股票(权益工具投资)指定为第二类金融资产, 则核算科目为其他权益工具投资, 即教材中提及的外币非货币性金融资产。

22.10 「斯尔解析」 A 本题考查的是外币报表折算中关于资产负债表中“负债项目”折算汇率的选择。企业对外币财务报表进行折算时, 对于资产负债表中的资产和负债项目采用资产负债表日的即期汇率折算, 选项A正确, 选项BCD错误。

22.11 「斯尔解析」 B 本题考查的是境外经营外币报表折算的会计处理。在企业境外经营的子公司不是全资子公司时, 企业在编制合并财务报表时, 应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额, 计入少数股东权益, 选项AD错误; 属于母公司应分担部分计入其他综合收益, 选项B正确, 选项C错误。

22.12 「斯尔解析」 C 本题考查的是外币合并财务报表折算的会计处理。外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映, 应在抵销长期应收应付项目的同时, 将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目, 选项AD错误; 归属于少数股东的外币报表折算差额应在“少数股东权益”项目列示, 选项C正确; 外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映, 应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销, 差额转入“其他综合收益”项目, 选项B错误。

## 二、多项选择题

22.13 「斯尔解析」 BC 本题考查境外经营的含义。区分某实体是否为该企业的境外经营的关键有两项: 一是该实体与企业的关系, 是否为企业的子公司、合营企业、联营企业、分支机构, 从该条标准分析, 上述四个实体均满足; 二是该实体的记账本位币是否与该企业记账本位币相同, 从该条标准分析, 乙公司和香港分支机构的记账本位币与甲公司相同, 不构成境外经营, 选项AD错误; 丙公司和丁公司的记账本位币与甲公司不同, 构成境外经营, 选项BC正确。

22.14 「斯尔解析」 AD 本题考查的是外币非货币性项目的会计处理。非货币性项目在资产负债表日无须按当日即期汇率进行调整, 选项A正确; 合同资产和合同负债, 属于以历史成本计量的外币非货币性项目, 企业在资产负债表日应当采用交易发生日的即期汇率折算, 不产生汇兑损益, 选项B错误; 对于以公允价值计量的外币非货币性项目, 期末公允价值以外币反映的, 应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额, 再与原记账本位币金额进行比较, 属于以公允价值



计量且其变动计入当期损益的金融资产（股票、基金）的，差额计入公允价值变动损益，属于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（权益工具投资）的，计入其他综合收益，选项C错误；指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（其他权益工具投资），汇率变动产生的差额计入其他综合收益，选项D正确。

**22.15 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是外币交易会计处理，为否定式提问。应收账款属于外币货币性项目，资产负债表日，应按当日即期汇率进行折算，因当日即期汇率不同于该项目初始入账时或前一期期末即期汇率而产生的汇兑差额计入当期损益，选项A表述正确，不选；企业收到投资者以外币投入的资本，采用交易日即期汇率折算，不产生外币资本折算差额，选项B表述错误，应选；在资本化期间内，外币一般借款本金及利息所产生的汇兑差额不应予以资本化，而应作为财务费用，计入当期损益，选项C表述错误，应选；预付账款属于以历史成本计量的外币非货币性项目，期末不改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额，选项D表述错误，应选。

**22.16 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是外币交易会计处理。对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折算为记账本位币，再与以记账本位币反映的成本进行比较，选项A正确；企业为购建或生产符合资本化条件的资产而借入的专门借款为外币借款时，在借款费用资本化期间内，相关本金和利息的汇兑差额应当予以资本化，选项B正确；以外币计价的交易性金融资产，期末应将公允价值按当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较，差额计入公允价值变动损益，选项C正确；企业收到投资者以外币投入的资本，应采用交易日即期汇率折算，不得使用合同约定汇率或即期汇率的近似汇率，选项D错误。

**22.17 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是境外经营财务报表折算的会计处理。企业对境外经营的财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业会计期间和会计政策一致，选项A正确；资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算，选项B错误；利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算，也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算，选项C正确；外币报表折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中“其他综合收益”项目下列示，选项D正确。

**22.18 「斯尔解析」 AB** 本题考查的是外币折算的会计处理。应收账款属于外币货币性项目，因汇率变动产生的汇兑差额计入财务费用，选项A正确；债权投资产生的应收利息属于外币货币性项目，因汇率变动产生的汇兑差额计入财务费用，选项B正确；外币衍生金融负债通过“交易性金融负债”科目核算，因汇率变动导致的汇兑差额应计入公允价值变动损益，选项C错误；外币指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（通过“其他权益工具投资”科目核算）由于汇率变动导致的汇兑差额应计入其他综合收益，选项D错误。

**22.19 「斯尔解析」 BD** 本题考查的是境外财务报表折算的会计处理。外币财务报表折算时，对于资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算，固定资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产属于资产，应按资产负债表日即期汇率折算，选项A错误，选项B正确；未分配利润项目为年度累计数，是多个汇率计算的结果，选项C错误；利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算，也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算，选项D正确。



### 三、计算分析题

#### 22.20 「斯尔解析」

(1) 应分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；

理由：企业管理该债券的业务模式是持有该债券以保证收益率，同时考虑流动性需求，因此，企业管理该金融资产的业务模式为既以收取合同现金流量又出售该金融资产为目标，所以应分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

(2)

计入2×21年度损益的汇兑差额=500×(7.5-7.3)+500×6%×1/2×(7.5-7.5)=100(万元人民币)

提示：其他债权投资形成的汇兑差额以及外币利息产生的汇兑差额应计入当期损益，2×21年年末产生的外币应收利息，以期末即期汇率折算，不产生汇兑差额。该债券属于平价发行债券，期末账面余额保持不变，对于外币其他债权投资产生的公允价值变动应当计入其他综合收益，不影响损益。

计入2×22年度损益的汇兑差额=500×(7.2-7.5)+500×6%×1/2×(7.4-7.5)+500×6%×1/2×(7.2-7.2)=-151.5(万元人民币)

提示：2×22年年末的汇兑损益来源于两部分，即债券本身和2×21年年末应收利息。

其中，“500×6%×1/2×(7.4-7.5)”是2×21年7月1日~2×22年6月30日期间确认的应收利息在实际结算时产生的汇兑差额；

“500×6%×1/2×(7.2-7.2)”是2×22年7月1日~2×22年12月31日按照权责发生制确认的应收利息在资产负债表日产生的汇兑差额。

(3)

2×21年7月1日：

购入时：

借：其他债权投资——成本	(500×7.3) 3 650	
贷：银行存款		3 650

2×21年12月31日：

① 计提利息时：

借：应收利息	(500×6%×1/2×7.5) 112.5	
贷：投资收益		112.5

② 调整公允价值时：

借：其他债权投资——公允价值变动	[(520-500)×7.5] 150	
贷：其他综合收益		150

③ 因汇率变动调整账面价值时：

借：其他债权投资——汇兑差额	(500×7.5-3 650) 100	
贷：财务费用		100

2×22年6月30日：

① 计提利息时：

借：应收利息	(500×6%×1/2×7.4) 111	
贷：投资收益		111

② 收到利息时：

借：银行存款	(30×7.4) 222	
财务费用		1.5
贷：应收利息	(112.5+111) 223.5	

③ 因汇率变动调整账面价值时：

借：财务费用	50	
贷：其他债权投资——汇兑差额		$(500 \times 7.4 - 500 \times 7.5) 50$

2×22年12月31日：

① 调整公允价值时：

借：其他综合收益	114	
贷：其他债权投资——公允价值变动		$[(505 - 500) \times 7.2 - 150] 114$

② 因汇率变动调整账面价值时：

借：财务费用	100	
贷：其他债权投资——汇兑差额		$(500 \times 7.2 - 500 \times 7.4) 100$

③ 计提利息时：

借：应收利息	$(500 \times 6\% \times 1/2 \times 7.2) 108$	
贷：投资收益		108

2×23年1月1日：

出售持有50%债券时：

借：银行存款	1 800	
其他债权投资——汇兑差额	25	
投资收益	72	
贷：其他债权投资——成本		1 825
——公允价值变动		18
应收利息		54
借：其他综合收益	18	
贷：投资收益		18



## 错题整理页



## 第二十三章 财务报告



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 23.1 下列各项关于财务报表列报要求的表述中，正确的是（ ）。
- A.企业不同交易出现汇兑收益和汇兑损失的，应当分别列报收益和损失
- B.企业提供的财务报表应提供比较期间相关信息
- C.企业提供的财务报表均应以权责发生制为基础进行编制
- D.企业可以通过在附注中披露代替对交易或事项的确认和计量
- 23.2 下列各组资产和负债中，在资产负债表上可以以净额列示的是（ ）。
- A.作为金融负债担保物的金融资产和被担保的金融负债
- B.与交易方明确约定定期以净额结算的应收款项和应付款项
- C.因或有事项需承担的义务和基本确定可获得的第三方赔偿
- D.基础风险相同但涉及不同交易对手的远期合同中的金融资产和金融负债
- 23.3 下列各项中，应在资产负债表中流动资产项目列报的是（ ）。
- A.已逾期尚未收回的应收账款
- B.三年期的定期存款
- C.预期持有超过12个月的交易性金融资产
- D.摊销期不足一年的长期待摊费用
- 23.4 2×21年12月30日，甲公司以发行新股作为对价，购买乙公司所持丙公司60%股份。乙公司在股权转让协议中承诺，在本次交易完成后的3年内（2×22年至2×24年）丙公司每年净利润不低于5 000万元，若丙公司实际利润低于承诺利润，乙公司将按照两者之间的差额及甲公司作为对价发行时的股票价格计算应返还给甲公司的股份数量，并在承诺期满后一次性予以返还。2×22年，丙公司实际利润低于承诺利润，经双方确认，乙公司应返还甲公司相应的股份数量。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司应收取乙公司返还的股份在2×22年12月31日合并资产负债表中列示的项目名称是（ ）。
- A.其他债权投资
- B.交易性金融资产
- C.其他权益工具投资
- D.债权投资
- 23.5 下列有关资产负债表各项目列报的表述中，正确的是（ ）。
- A.“应交税费——待转销项税额”科目的期末贷方余额，应当在“应交税费”项目中列报
- B.企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资，在“其他流动资产”项目中列报
- C.同一客户的多个合同产生的合同资产和合同负债应以净额在资产负债表中列报
- D.按照收入准则规定确认的合同取得成本和合同履约成本，在“存货”项目中列报

- 23.6 甲公司发生下列交易或事项，影响利润表中“营业利润”项目的是（ ）。
- A.其他债权投资公允价值上升  
B.无形资产报废损失  
C.现金流量套期无效部分  
D.管理用固定资产因会计折旧年限与税法折旧年限不一致产生的可抵扣暂时性差异
- 23.7 2×23年度，甲公司实现营业收入13 800万元，发生营业成本8 800万元，税金及附加450万元，管理费用1 800万元，研发费用为1 200万元，财务费用120万元，销售费用200万元，资产减值损失150万元，信用减值损失100万元，公允价值变动收益1 500万元，投资损失450万元，其他收益500万元，资产处置收益90万元，营业外收入1 000万元，营业外支出300万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年的营业利润金额是（ ）。
- A.2 530万元      B.3 320万元      C.2 120万元      D.2 620万元
- 23.8 2×23年12月31日，甲公司持有的投资包括：（1）持有联营企业（乙公司）30%股份；（2）持有子公司（丙公司）60%股份；（3）持有的5年期国债；（4）持有丁公司发行的期限为2个月的短期债券。不考虑其他因素，甲公司在编制2×23年度个别现金流量表时，应当作为现金等价物列示的是（ ）。
- A.对丙公司的投资  
B.所持的5年期国债  
C.所持丁公司发行的期限为2个月的短期债券  
D.对乙公司的投资
- 23.9 企业发生的下列交易和事项，不考虑其他因素，属于现金流量表中投资活动产生现金流量的是（ ）。
- A.支付的现金股利  
B.以无形资产交换固定资产  
C.收取商品赊销款  
D.购买乙公司股权支付的现金
- 23.10 甲公司2×23年发生以下有关现金流量：（1）当期销售产品收回现金36 000万元、以前期间销售产品本期收回现金20 000万元；（2）购买原材料支付现金16 000万元；（3）取得以前期间已交增值税返还款2 400万元；（4）将当期销售产品收到的工商银行承兑汇票贴现，该贴现不附追索权取得现金8 000万元；（5）购买2个月到期的国债支付2 000万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年经营活动产生的现金流量净额是（ ）。
- A.40 000万元      B.42 400万元      C.50 400万元      D.48 400万元
- 23.11 甲公司为制造企业，2×23年发生的现金流量：（1）将销售产生的应收账款申请保理，取得现金1 200万元，银行对于标的债权具有追索权；（2）将作为交易性金融资产核算的股票出售取得现金200万元；（3）收到保险公司对存货损毁的赔偿款120万元；（4）收到所得税返还款260万元；（5）向其他方提供劳务收取现金400万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年经营活动产生的现金流量净额是（ ）。
- A.2 180万元      B.780万元      C.980万元      D.1 980万元



- 23.12 下列关于制造业企业现金流量表填列的表述中，错误的是（ ）。
- A.企业将银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，后续票据到期偿付等导致应收票据和借款终止确认时，因不涉及现金收付，在编制现金流量表时，不得虚拟现金流量
  - B.企业将定期存单质押获取短期借款，若定期存单本身属于现金及现金等价物，则相关现金流量应分类为筹资活动产生的现金流量
  - C.企业在国外经营的子公司，因受当地管制或其他立法的限制，不能由母公司或其他子公司正常使用，不应作为合并报表中的现金及现金等价物进行披露
  - D.企业资产负债表“其他货币资金”项目中包括的3个月内到期的银行承兑汇票保证金不属于现金和现金等价物
- 23.13 企业在计算分部资产占有资产合计额10%以上时，下列各项分部资产不应包括在内的是（ ）。
- A.递延所得税资产
  - B.固定资产
  - C.存货
  - D.交易性金融资产
- 23.14 在不考虑其他因素的情况下，下列各方中，不构成甲公司关联方的是（ ）。
- A.甲公司母公司的财务总监
  - B.甲公司总经理的父亲控制的乙公司
  - C.甲公司通过控股子公司间接拥有30%股权并能施加重大影响的丁公司
  - D.与甲公司共同投资设立合营企业的合营方丙公司
- 23.15 甲公司是乙公司和丙公司的母公司，丁公司和戊公司分别是乙公司的合营企业和联营企业，己公司和庚公司分别是丙公司的合营企业和联营企业。下列各种关系中，不构成关联方关系的是（ ）。
- A.甲公司和丁公司
  - B.乙公司和己公司
  - C.戊公司和庚公司
  - D.丙公司和戊公司
- 23.16 下列各方中，不构成江海公司关联方的是（ ）。
- A.江海公司拥有15%股权并派出一名董事的被投资单位丁公司
  - B.江海公司总经理之子控制的乙公司
  - C.与江海公司同受集团公司（红光公司）控制的丙公司
  - D.江海公司外聘的财务顾问甲公司
- 23.17 不考虑其他因素，下列各项中，构成甲公司关联方的是（ ）。
- A.与甲公司同受乙公司重大影响的长江公司
  - B.与甲公司存在长期业务往来，为甲公司供应40%原材料的黄河公司
  - C.对甲公司具有重大影响的个人投资者丙全额出资设立的黄山公司
  - D.与甲公司共同出资设立合营企业的合营方长城公司

## 二、多项选择题

- 23.18 2×23年12月31日，甲公司持有的部分资产和负债项目包括：（1）准备随时出售的交易性金融资产2 600万元；（2）因内部研发活动予以资本化的开发支出1 200万元，该开发活动形成的资产至2×23年底尚未达到预定可使用状态；（3）将于2×24年3月2日到期的银行借款2 000万元，甲公司正在与银行协商将其展期2年；（4）账龄在1年以上的应收账款3 400万元。不考虑其他因素，上述资产和负债在甲公司2×23年12月31日资产负债表中应当作为流动性项目列报的有（ ）。
- A.应收账款  
B.开发支出  
C.交易性金融资产  
D.长期借款
- 23.19 2×23年年末，甲公司与财务报表列报相关的事项如下：（1）购买的国债将于2×24年5月到期；（2）乙公司定制的产品尚在加工中，预计将于2×25年10月完工并交付乙公司；（3）甲公司发行的公司债券将于2×24年11月到期兑付；（4）向银行借入的款项将于2×24年6月到期，但甲公司可以自主地将清偿义务展期至2×25年6月，甲公司预计将展期两年清偿该债务。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述事项于2×23年年末资产负债表列报的表述中，正确的有（ ）。
- A.为乙公司加工的定制产品作为流动资产列报  
B.甲公司可自主展期的银行借款作为流动负债列报  
C.甲公司持有的于2×24年5月到期的国债作为流动资产列报  
D.甲公司发行的将于2×24年11月到期兑付的债券作为流动负债列报
- 23.20 2×23年12月31日，甲公司持有的下列资产、负债中，应作为2×23年资产负债表中流动性项目列报的有（ ）。
- A.将于2×24年7月出售的账面价值为800万元的债权投资  
B.预付原材料购买价款1 000万元，该原材料将于2×24年6月取得  
C.到期日为2×24年6月30日的长期借款2 000万元，该负债在2×23年资产负债表日后期间已签订展期一年的协议  
D.因计提固定资产减值确认递延所得税资产500万元，相关固定资产没有明确的处置计划
- 23.21 下列资产负债表中的各个项目，即使摊销期在一年以内的也应作为非流动资产（负债）进行列报的有（ ）。
- A.无形资产  
B.长期待摊费用  
C.长期借款  
D.租赁负债
- 23.22 下列各项关于财务报表列报的表述中，正确的有（ ）。
- A.出售子公司产生的利得和损失在利润表“资产处置收益”项目列报  
B.收到与资产相关的政府补助在现金流量表中作为经营活动产生的现金流量列报  
C.收到的扣缴个人所得税款手续费在利润表“其他收益”项目列报  
D.自资产负债表日起超过1年到期且预期持有超过1年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产在资产负债表中作为流动资产列报

- 23.23 在编制现金流量表时，下列现金流量中属于经营活动现金流量的有（ ）。
- A. 当期缴纳的所得税
  - B. 收到的活期存款利息
  - C. 支付的基于股份支付方案给予高管人员的现金增值额
  - D. 发行债券过程中支付的交易费用
- 23.24 甲公司2×23年发生与现金流量相关的交易或事项包括：（1）以现金支付管理人员的现金股票增值权500万元；（2）办公楼换取股权交易中，以现金支付补价240万元；（3）销售A产品收到现金5 900万元；（4）支付前期购入材料款300万元；（5）支付管理人员报销差旅费2万元；（6）发行权益性证券收到现金5 000万元。下列各项关于甲公司2×23年现金流量相关的表述中，正确的有（ ）。
- A. 经营活动现金流出802万元
  - B. 投资活动现金流出540万元
  - C. 经营活动现金流入5 900万元
  - D. 筹资活动现金流入10 900万元
- 23.25 2×23年1月1日，甲公司与乙公司签订的商铺租赁合同约定，甲公司从乙公司租入一间商铺，租赁期为2年，每月固定租金2万元，在此基础上再按照当月商铺销售额的5%支付变动租金。2×23年度，甲公司支付乙公司31万元，其中租赁保证金2万元，固定租金24万元，基于销售额计算的变动租金5万元。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司2×23年度支付的租金在现金流量表列示的表述中，正确的有（ ）。
- A. 支付的固定租金24万元应当作为筹资活动现金流出
  - B. 支付的租赁保证金2万元应当作为筹资活动现金流出
  - C. 支付的31万元应当作为经营活动现金流出
  - D. 支付的基于销售额计算的变动租金5万元应当作为经营活动现金流出
- 23.26 下列情形中，根据会计准则规定应当重述比较期间财务报表的有（ ）。
- A. 本年发现重要的前期差错
  - B. 因部分处置对联营企业投资将剩余长期股权投资转变为采用公允价值计量的金融资产
  - C. 发生同一控制下企业合并，自最终控制方取得被投资单位60%股权
  - D. 购买日12个月内出现对购买日已存在情况有新的或者进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整
- 23.27 不考虑其他因素，下列各项属于企业分部报告应披露的信息有（ ）。
- A. 对主要客户的依赖程度
  - B. 与分部信息相关的职能比较数据
  - C. 确定报告分部考虑的因素
  - D. 将相关资产和负债分配给每一报告分部的基础
- 23.28 乙公司为甲公司的子公司，丙公司是甲公司的合营企业，丁公司是甲公司的联营企业。不考虑其他因素，下列两方之间构成关联方关系的有（ ）。
- A. 甲公司与乙公司
  - B. 乙公司与丁公司
  - C. 丙公司与丁公司
  - D. 乙公司与丙公司

23.29 下列各项关于中期财务报告会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.编制中期财务报告时对于重要性的判断应以预计的年度财务报告数据为基础
- B.编制中期财务报告时应将中期视为一个独立的会计期间，所采用的会计政策应与年度财务报表所采用的会计政策相一致
- C.中期财务报告附注相对于年度财务报告中的附注而言，可以适当简化
- D.中期财务报告计量相对于年度财务数据的计量而言，在很大程度上依赖于估计

29.30 下列各项有关中期财务报告的表述中，正确的有（ ）。

- A.中期财务报告重要性程度的判断应当以年度财务数据为基础
- B.中期资产负债表应当提供本中期末和上年度末的资产负债表
- C.中期财务报告的会计计量应当以年初至本中期末为基础
- D.中期财务报告的编制应当遵循与年度财务报告相一致的会计政策

23.31 下列各项关于中期财务报告编制的表述中，正确的有（ ）。

- A.编制中期财务报告时的重要性应当以本中期末财务数据为依据，在估计年度财务数据的基础上确定
- B.中期财务报告编制时采用的会计政策、会计估计应当与年度报告相同
- C.对于会计年度中不均衡发生的费用，在报告中期如尚未发生，应当基于年度水平预计中期金额后确认
- D.报告中中期处置了合并财务报表范围内子公司的，中期财务报告中应当包括被处置子公司当期期初至处置日的相关信息

### 三、综合题

23.32 甲公司为上市公司，其2×23年度和2×24年度发生的相关交易事项如下：

（1）2×23年7月1日，甲公司向乙银行借款5 000万元，期限为5年，年利率为6.5%，每季末支付当季度利息，根据甲公司与乙银行签订的借款合同，上述借款只能用于甲公司的生产线扩建工程，如果甲公司将借款用于别的用途或违反其他合同条款，乙银行有权随时要求甲公司归还借款。因资金周转困难，甲公司2×23年12月30日将尚未使用的银行借款2 100万元用于发放工资和支付生产用材料款。2×24年1月5日，甲公司与乙银行签订补充合同，合同约定，乙银行同意授予甲公司2×23年年末起一年的宽限期，在此期间内不要求甲公司随时清偿借款，甲公司同意在宽限期内改正违约行为。

至2×23年12月31日，因项目审批手续未办理完成，甲公司生产线扩建工程尚未开工，按照借款合同约定应支付的利息已分别于9月30日及12月31日支付完毕。

（2）经董事会批准，甲公司2×23年12月31日与丙公司签订不可撤销的办公楼出售协议，协议约定，甲公司以6 000万元的价格向丙公司出售一栋办公楼；腾空办公楼的期限为2个月，甲公司于腾空办公楼后1个月内与丙公司办理交楼手续，但最晚不得迟于2×24年3月31日，丙公司于办理交接手续之日起10日内支付转让价款，与办公楼转让相关的税费由双方按照税法的规定各自承担。2×24年2月10日，甲公司完成办公室的腾空事宜，并与丙公司办理交接手续。2×24年2月15日，甲公司收到丙公司支付的转让价款6 000万元。2×24年3月5日，该办公楼的产权转移手续办理完毕。

2×23年12月31日，该办公楼的原价为2 000万元，累计折旧为500万元，账面价值为1 500万元，该办公楼预计使用40年，预计净残值为零，甲公司采用年限平均法计提折旧。

(3) 2×23年12月31日, 甲公司相关科目的外币余额及相应的记账本位币账面金额如下:

会计科目名称	外币余额(万美元)	折算为记账本位币金额(人民币万元)
银行存款	1 200	7 560
应收账款	420	2 629.2
预付账款	50	312.5
短期借款	600	3 758

上表中, 折算为记账本位币金额为甲公司尚未进行期末汇率调整的金额, 预付账款为甲公司向境外厂家支付拟购入设备的价款, 2×23年12月31日, 美元对人民币汇率为1美元=6.3元人民币。

(4) 甲公司某大卖场处于郊外, 一直以来客流量较小, 累计亏损已达500万元。为此, 甲公司制定了详细的关闭计划, 并于2×23年12月31日经董事会批准对外公告。当日卖场已停止营业并进行相关的清理活动, 甲公司预计关闭该大卖场将发生处置资产损失3 400万元, 支付职工自愿离职费用1 500万元, 支付强制辞退职工费用1 200万元, 支付因场地退租而发生的赔偿款650万元, 留用员工的再培训费用250万元。

其他有关资料:

甲公司2×23年度的财务报表于2×24年3月15日经董事会批准对外报出, 不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1), 判断甲公司的银行借款在2×23年度财务报表中作为流动负债列报还是作为非流动负债列报, 并说明理由, 编制甲公司与取得银行借款及支付利息相关的会计分录。

(2) 根据资料(2), 判断甲公司拟出售的办公楼在2×23年度财务报表中作为流动资产列报还是作为非流动资产列报, 并说明理由; 确定该办公楼应列报的财务报表项目名称及金额。

(3) 根据资料(3), 说明甲公司哪些外币项目属于外币货币性项目, 计算甲公司2×23年末汇率调整产生的汇兑差额, 并编制相关的会计分录。

(4) 根据资料(4), 判断甲公司是否应确认重组义务并说明理由, 如需确认, 计算应确认的重组义务金额(答案中的金额单位用万元表示)。



## 答案与解析

### 一、单项选择题

23.1	B	23.2	B	23.3	A	23.4	B	23.5	B
23.6	C	23.7	D	23.8	C	23.9	D	23.10	C
23.11	B	23.12	C	23.13	A	23.14	D	23.15	C
23.16	D	23.17	C						

### 二、多项选择题

23.18	ACD	23.19	ACD	23.20	ABC	23.21	AB	23.22	BC
23.23	ABC	23.24	AC	23.25	ABD	23.26	ACD	23.27	ABCD
23.28	ABCD	23.29	BCD	23.30	BCD	23.31	BD		

### 一、单项选择题

- 23.1 「斯尔解析」 B 本题考查的是财务报表列报要求。一组类似交易形成的利得和损失以净额列示，例如，汇兑损益，但具有重要性的除外，选项A错误，需要说明的是，题目中表述为“应当”是必须分别列报的意思；企业提供的四张报表和附注均提供比较信息，选项B正确；除现金流量表以外的其他报表采用权责发生制进行编制，现金流量表采用收付实现制进行编制，选项C错误；企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正，选项D错误。
- 23.2 「斯尔解析」 B 本题考查的是资产负债表中净额列报的项目。作为某金融负债担保物的金融资产，不能与被担保的金融负债抵销，选项A错误；合同明确约定以净额结算的应收款项和应付款项，可以按净额进行列示，选项B正确；因或有事项而产生的义务和基本确定能够获得的第三方赔偿，对于负债部分确认为负债，对于基本确定可获得的第三方赔偿，需要单独确认为其他应收款，选项C错误；虽然风险相同可以作为组合处理，但交易对象不同，需要分别列示，选项D错误。
- 23.3 「斯尔解析」 A 本题考查的是资产负债表中流动性项目列报。在一个正常营业周期内变现、出售或耗用的属于流动资产，主要包括存货、应收票据、应收账款等资产，已逾期尚未收回的应收账款仍在一个正常营业周期内，应作为流动性项目列报，选项A正确；自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物应属于流动资产，三年定期存款不属于此类，

应作为非流动性项目列报，选项B错误；预期持有超过12个月的交易性金融资产不符合流动性列报要求，应作为非流动性项目列报（在“其他非流动金融资产”项目中填列），选项C错误；摊销期在一年以内的长期待摊费用不得转入“一年内到期的非流动资产”项目，应作为非流动性项目列报，选项D错误。

- 23.4 【斯尔解析】 B 本题考查的是或有对价符合资产定义在资产负债表中的列报。或有对价符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、对已支付合并对价中可收回部分的权利确认为一项资产。因该预期利润未实现的情况是在购买日后新发生的，在购买日后超过12个月且不属于对购买日已存在状况提供的进一步证据，应于资产负债表日将该或有对价公允价值的变动计入当期损益。乙公司对有关利润差额的补偿将以甲公司不确定的股份数量支付，不满足“固定换固定”的条件，甲公司应将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，在资产负债表中列示为“交易性金融资产”项目，选项B正确，选项ACD错误。

提示：

本题考查的理论依据为2020年证监会发布的《监管规则适用指引——会计类第1号》（1-7）“二、以自身股份结算的或有对价的后续计量”。其中规定，非同一控制下企业合并形成的或有对价中，若购买方根据标的公司的业绩情况确定收回自身股份的数量，该或有对价在购买日不满足“固定换固定”的条件，不属于一项权益工具，而是属于一项金融资产。因此，购买方应当在购买日将该或有对价分类为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。

- 23.5 【斯尔解析】 B 本题考查的是资产负债表具体项目列报要求。“应交税费——待转销项税额”科目的期末贷方余额，应当根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目中列示，选项A错误；企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资，在“其他流动资产”项目中列报，选项B正确；同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列报，选项C错误；按照收入准则的相关规定确认为资产的成本取得成本，应当根据“合同取得成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同取得成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列；合同履约成本应当根据“合同履约成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“存货”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同履约成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列，选项D错误。

- 23.6 【斯尔解析】 C 本题考查的是影响营业利润的经济业务范围。其他债权投资公允价值变动计入其他综合收益，其他综合收益属于所有者权益类会计科目，不影响损益，选项A错误；无形资产报废损失计入营业外支出，营业外支出不影响营业利润，选项B错误；现金流量套期无效部分计入财务费用，财务费用影响营业利润，选项C正确；因固定资产折旧产生的可抵扣暂时性差异应在确认递延所得税资产的同时计入所得税费用，所得税费用不影响营业利润，选项D错误。

- 23.7 【斯尔解析】 D 本题考查的是营业利润的计算。营业外收入和营业外支出不影响营业利润金额，在计算时无须考虑。因此，甲公司2×23年营业利润=13 800（营业收入）-8 800（营业成本）-450（税金及附加）-1 800（管理费用）-1 200（研发费用）-120（财务费用）-200（销售费用）-150（资产减值损失）-100（信用减值损失）+1 500（公允价值变动收益）-450（投资损失）+500（其他收益）+90（资产处置收益）=2 620（万元），选项D正确；选项A错误，未将资产处置收益计入营业利润；选项B错误，误将营业外收入和营业外支出计入营业利润；选项C错误，未将其他收益计入营业利润。

- 23.8 【斯尔解析】 C 本题考查的是现金等价物的范围。现金等价物是指企业持有的期限短，流动性强，

易于转化为已知金额的现金、价值变动风险很小的投资，一般包括从购买之日起3个月内到期的债券投资，选项C正确；选项AD错误，股权投资不满足“易于转化为已知金额的现金和价值变动风险很小”的条件，不属于现金等价物；选项B错误，5年期国债不符合“期限短”的条件，不属于现金等价物。

23.9 「斯尔解析」 D 本题考查的是现金流量表中投资活动产生现金流量的内容。支付的现金股利属于筹资活动产生的现金流量，选项A错误；以无形资产交换固定资产不产生现金流量，选项B错误；收取商品赊销款属于经营活动产生的现金流量，选项C错误；购买乙公司股权支付的现金属于投资活动产生的现金流量，选项D正确。

23.10 「斯尔解析」 C 本题考查的是现金流量表中经营活动现金流量净额的计算。现金流量表采用收付实现制原则进行编制。本题中，资料（1）属于经营活动产生的现金流入；资料（2）属于经营活动产生的现金流出；资料（3）属于经营活动产生的现金流入；资料（4）属于经营活动产生的现金流入（银行承兑汇票不附追索权的贴现属于经营活动产生的现金流量）；资料（5）属于购入现金等价物，不影响经营活动现金流量净额。甲公司2×23年经营活动产生的现金流量净额=36 000+20 000-16 000+2 400+8 000=50 400（万元），选项C正确。

选项A错误，未将收到税收返还款和不附追索权银行承兑汇票贴现作为经营活动产生的现金流入；选项B错误，未将不附追索权银行承兑汇票贴现作为经营活动产生的现金流入；选项D错误，误将购买2个月到期的国债作为经营活动产生的现金流出。

提示：

银行承兑汇票贴现是否具有追索权对现金流量分类的影响：

形式	会计分录	现金流量分类
不符合金融资产终止确认条件	借：银行存款 财务费用 贷：短期借款等	筹资活动现金流量
符合金融资产终止确认条件	借：银行存款 财务费用 贷：应收票据	经营活动现金流量

23.11 「斯尔解析」 B 本题考查的是现金流量表中经营活动现金流量净额的计算。资料（1）属于筹资活动产生的现金流入（应收账款保理且附追索权的，应作为筹资活动产生的现金流入）；资料（2）属于投资活动产生现金流入；资料（3）、（4）和（5）属于经营活动产生的现金流入。甲公司2×23年经营活动产生的现金流量净额=120+260+400=780（万元），选项B正确；选项A错误，误将应收账款保理且附追索权和出售股票投资作为经营活动产生的现金流入；选项C错误，误将出售股票投资作为经营活动产生的现金流入；选项D错误，误将应收账款保理且附追索权作为经营活动产生的现金流入。

23.12 「斯尔解析」 C 本题考查的是制造业企业现金流量表的填列，为否定式提问。企业将银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，后续票据到期偿付等导致应收票据和借款终止确认时，因不涉及现金收付，在编制现金流量表时，不得虚拟现金流量，选项A表述正确（具体分析详见“提示”），不选；企业将定期存单质押，若定期存单本身属于现金及现金等价物，被用于质押不再满足现金及现金等价物的定义，会产生现金流量，若企业为制造业企业，通过定期存单质押获取短期借款的活动属于筹资活动，与质押相关现金流量应被分类为筹资活动现金流量，选项B表述正确，不选；企业在

国外经营的子公司，因受当地管制或其他立法的限制，不能由母公司或其他子公司正常使用，应作为合并报表中的现金及现金等价物进行披露，选项C表述错误，应选；企业资产负债表“其他货币资金”项目中包括的3个月内到期的银行承兑汇票保证金不属于现金和现金等价物，选项D表述正确，不选。

提示：

关于选项A描述的情形，同学们需要注意区分以下情形：

(1) 将银行承兑汇票贴现，且不满足终止确认条件：

①应编制的会计分录：

借：银行存款

贷：短期借款

相关应收票据在备查簿上进行登记；

②相关现金流量分类：筹资活动产生的现金流量；

(2) 后续期间，票据到期偿付导致应收票据和借款终止确认：

①应编制的会计分录：

借：短期借款

财务费用

贷：应收票据

②此时不产生现金流量，在编制现金流量表时，也不应虚拟相关现金流量。

23.13 「斯尔解析」 A 本题考查的是分部资产的范围，为否定式提问。分部资产占有资产合计额的10%或以上，其中分部经营活动使用的资产不包括递延所得税资产，选项A应选，选项BCD不选。

23.14 「斯尔解析」 D 本题考查的是关联方的认定，为否定式提问。甲公司母公司的财务总监属于该企业或其母公司的关键管理人员及其关系密切的家庭成员，构成关联方关系，选项A不选；甲公司总经理父亲控制的乙公司，属于该企业关键管理人员及其关系密切的家庭成员控制的其他企业，构成关联方关系，选项B不选；甲公司通过控股子公司间接拥有30%股权并能施加重大影响的丁公司，通过子公司对丁公司具有重大影响，构成关联方关系，选项C不选；与甲公司共同投资设立合营企业的合营方丙公司，与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系，选项D应选。

23.15 「斯尔解析」 C 本题考查的是关联方的认定，为否定式提问。甲公司能够控制乙公司，乙公司是丁公司的合营方，甲公司和丁公司构成关联方，选项A不选；乙公司和丙公司同受甲公司控制，构成关联方，己公司是丙公司的合营企业，与丙公司构成关联方，所以，乙公司和己公司构成关联方，选项B不选；戊公司和庚公司系受同一关联方重大影响的企业之间不构成关联方，戊公司和庚公司受同一关联方（乙公司和丙公司）重大影响，两者之间不构成关联方，选项C应选；丙公司和乙公司同受甲公司控制，乙公司对戊公司具有重大影响，属于关联方关系，所以，丙公司和戊公司构成关联方关系，选项D不选。

提示：

本题构成关联方关系的公司包括：甲公司和乙公司，甲公司和丙公司，甲公司和丁公司，甲公司和戊公司，甲公司和己公司，甲公司和庚公司，乙公司和丙公司，乙公司和丁公司，乙公司和戊公司，乙公司和己公司，乙公司和庚公司，丙公司和己公司，丙公司和庚公司，丙公司和丁公司，丙公司和戊公司，丁公司和己公司，丁公司和戊公司，丁公司和庚公司，己公司和戊公司，己公司和庚公司。

不构成关联方关系的包括：戊公司和庚公司。

23.16 「斯尔解析」 D 本题考查的是关联方的认定，为否定式提问。江海公司拥有15%股权并派出一名董



事的被投资单位丁公司，对被投资单位具有重大影响，构成关联方关系，选项A不选；江海公司总经理之子控制的乙公司，是企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员控制的公司，构成关联方关系，选项B不选；与江海公司同受集团公司（红光公司）控制的丙公司，与该企业受同一母公司控制的其他企业，构成关联方关系，选项C不选；江海公司与外聘的财务顾问甲公司只是发生业务往来的两个公司，不存在控制、共同控制和重大影响，不构成关联方关系，选项D应选。

- 23.17 「斯尔解析」 C 本题考查的是关联方的认定。与甲公司同受乙公司重大影响的长江公司，属于受同一方重大影响的企业，不构成关联方关系，选项A错误；与甲公司存在长期业务往来，为甲公司供应40%原材料的黄河公司，属于与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的供应商，不构成关联方关系，选项B错误；对甲公司具有重大影响的个人投资者丙全额出资设立的黄山公司，属于通过人进行关联，构成关联方关系，选项C正确；与甲公司共同出资设立合营企业的合营方长城公司，属于与该企业共同控制合营企业的合营者，不构成关联方关系，选项D错误。

## 二、多项选择题

- 23.18 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是资产负债表中流动性项目的范围。资料（1），随时出售的交易性金融资产，属于流动性项目，选项C正确；资料（2），因内部研发活动予以资本化的开发支出形成无形资产，属于非流动性项目，选项B错误；资料（3），甲公司在2×23年12月31日无权自主地将清偿义务展期，在资产负债表日仍属于一年内需要清偿的负债，属于流动性项目，选项D正确；资料（4），应收账款属于在一个正常的营业周期内能够变现的资产，尽管营业周期超过一年的，仍属于流动性项目，选项A正确。
- 23.19 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是资产负债表中流动性项目的范围。资料（1），购买的国债将于2×24年5月到期，从2×23年12月31日起计算不足12个月即可变现，属于流动资产，选项C正确；资料（2），定制产品属于存货，应作为流动资产列报（因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产），选项A正确；资料（3），债券于2×24年11月到期兑付，从2×23年12月31日起计算不足12个月需要支付现金，属于流动负债，选项D正确；资料（4），甲公司有意向且有能力自主展期一年以上的借款，属于非流动负债，选项B错误。
- 23.20 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是资产负债表中流动性项目的范围。将于2×24年7月出售的账面价值为800万元的债权投资，属于自资产负债表日一年内变现的资产，应作为流动性项目列报，选项A正确；购买原材料且将于2×24年6月取得，属于流动资产，应作为流动性项目列报，选项B正确；对于在资产负债表日起一年内到期的负债，甲公司不能自主地将清偿义务展期，即使在资产负债表日后期间重新签订清偿计划，仍应作为流动性项目列报，选项C正确；固定资产没有明确的处置计划，与其相关的递延所得税资产，应作为非流动性项目列报，选项D错误。
- 23.21 「斯尔解析」 AB 本题考查的是资产负债表中非流动性项目的范围。无形资产应根据“无形资产”科目的期末余额，减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额，在“无形资产”项目中填列，不转入“一年内到期的非流动资产”项目，选项A正确；长期待摊费用摊销年限（或期限）只剩一年或不足一年的，或者预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，仍在“长期待摊费用”项目中填列，不转入“一年内到期的非流动资产”项目，选项B正确；长期借款应根据“长期借款”科目的期末余额，扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在资产负债表日起一年内到期且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列，将于一年内偿还的长期借款在“一年内到期的非流



动负债”项目填列，选项C错误；自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值，在“一年内到期的非流动负债”项目填列，选项D错误。

**23.22 「斯尔解析」 BC** 本题考查的是财务报表列报。出售子公司产生的利得或损失在利润表中“投资收益”项目列报，选项A错误；收到与资产相关的政府补助在现金流量表中作为“经营活动产生的现金流量”列报，选项B正确；收到的扣缴个人所得税款手续费在利润表“其他收益”项目列报，选项C正确；自资产负债表日起超过1年到期且预期持有超过1年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产在资产负债表中作为非流动性项目（其他非流动金融资产）列报，选项D错误。

**23.23 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是现金流量表中经营活动产生现金流量的范围。当期交纳所得税，收到活期存款利息，以及支付的基于股份支付方案给予高管人员的现金增值额，均属于经营活动产生的现金流量，选项ABC正确；发行债券过程中支付的交易费用，属于筹资活动产生的现金流量，选项D错误。

**23.24 「斯尔解析」 AC** 本题考查的是现金流量表的列报。资料（1），属于经营活动产生的现金流出；资料（2），属于投资活动产生的现金流出（相当于支付价款购买其他方股权投资）；资料（3），属于经营活动产生的现金流入；资料（4），属于经营活动产生的现金流出；资料（5），属于经营活动产生的现金流出；资料（6），属于筹资活动产生的现金流入。甲公司2×23年经营活动现金流出=500（资料1）+300（资料4）+2（资料5）=802（万元），选项A正确；甲公司2×23年投资活动现金流出为240万元（资料2），选项B错误；甲公司2×23年经营活动现金流入为5 900万元（资料3），选项C正确；甲公司2×23年筹资活动现金流入为5 000万元（资料6），选项D错误。

**23.25 「斯尔解析」 ABD** 本题考查的是与租赁相关现金流量的列报。该租赁不属于简化处理（短期租赁或低价值租赁，简称“简化模型”），甲公司应同时确认租赁负债和使用权资产（简称“一般模型”）。甲公司支付的固定租金和租赁保证金，应作为筹资活动现金流出，选项AB正确；基于销售额计算的变动租金，在支付时直接计入相关成本费用，应作为经营活动现金流出，选项D正确；支付的31万元中，26万元作为筹资活动产生的现金流出，5万元作为经营活动产生的现金流出，选项C错误。

提示：

与租赁相关现金流量列报属于近两年考查的热点问题，为了便于同学理解和区分，现将相关内容总结如下表：

情形	一般模型	简化模型
支付租赁付款额	筹资活动	经营活动
支付的预付租金、租赁保证金	筹资活动	经营活动
非基于指数或比率的可变租赁付款额	经营活动	

**23.26 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是重述比较期间财务报表的会计处理。前期差错应采用追溯重述法调整，需要重述比较期间财务报表，选项A正确；因部分处置对联营企业投资将剩余长期股权投资转变为采用公允价值计量的金融资产，属于当期正常交易或事项处理，无须重述比较期间财务报表，选项B错误；同一控制下形成的企业合并，应按被合并方和合并方同处于最终控制方的控制之下的时点开始，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目，需要重述比较期间财务报表，选项C正确；购买日

12个月内出现对购买日已存在情况有新的或者进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整，需要重述比较期间财务报表，选项D正确。

23.27 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是分部报告的披露。企业披露的分部信息应当包括但不限于对主要客户的依赖程度、与分部信息相关的职能比较数据、确定报告分部考虑的因素、将相关资产和负债分配给每一报告分部的基础等，选项ABCD正确。

23.28 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是关联方的认定。甲公司与乙公司属于母子公司关系，构成关联方，选项A正确；丙公司和丁公司属于甲公司的合营企业和联营企业，因此甲公司和丙公司、乙公司和丙公司，甲公司和丁公司、乙公司和丁公司以及丙公司和丁公司均构成关联方，选项BCD正确。

23.29 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是中期财务报告的编制要求。编制中期财务报告时，对于重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础，选项A错误；编制中期财务报告时应将中期视为一个独立的会计期间，所采用的会计政策应与年度财务报表所采用的会计政策相一致，选项B正确；基于重要性原则，中期财务报告附注相对于年度财务报告中的附注而言，可以适当简化，选项C正确；为了体现企业编制中期财务报告的及时性原则，中期财务报告计量相对于年度财务数据的计量而言，在很大程度上依赖于估计，选项D正确。

23.30 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是中期财务报告的编制要求。中期财务报告重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，选项A错误；中期财务报表需要提供比较信息，选项B正确；中期财务报告的会计计量应当以年初至本中期末为基础，选项C正确；中期财务报告的编制应当遵循与年度财务报告相一致的会计政策，选项D正确。

23.31 「斯尔解析」 BD 本题考查的是中期财务报告的编制要求。编制中期财务报告时的重要性应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础，选项A错误；中期财务报告编制时采用的会计政策、会计估计应当与年度报告相同，选项B正确；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，企业均应当在发生时予以确认和计量，不应在中期财务报表中预提或者待摊，选项C错误；报告中中期处置了合并财务报表范围内子公司的，中期财务报告中应当包括被处置子公司当期期初至处置日的相关信息，选项D正确。

### 三、综合题

23.32 「斯尔解析」

(1) 甲公司的银行借款在2×23年度财务报表中应作为流动负债列报。

理由：甲公司在资产负债表日（之前）违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。

会计分录为：

借：银行存款	5 000	
贷：长期借款		5 000

9月30日：

借：财务费用	(5 000 × 6.5% / 4) 81.25	
贷：应付利息		81.25
借：应付利息	81.25	
贷：银行存款		81.25

12月31日：

借：财务费用	(5 000 × 6.5% / 4) 81.25	
贷：应付利息		81.25

借：应付利息	81.25	
贷：银行存款		81.25

(2) 甲公司拟出售的办公楼在2×23年度财务报表中作为流动资产列报。

理由：2×23年12月31日，该办公楼签订了不可撤销的销售合同，按协议约定将在短于一年的期间内出售，满足持有待售条件，在报表中应作为流动资产反映在“持有待售的资产”项目中，列报金额为1 500万元。

提示：

企业持有的资产在划分为持有待售类别时，应以账面价值1 500（2 000-500）万元和公允价值减去出售费用后的净额6 000万元孰低计量。

(3) 属于外币货币性项目的有：银行存款，应收账款，短期借款。

银行存款汇兑差额=1 200×6.3-7 560=0（万元人民币）（汇兑收益）

应收账款汇兑差额=420×6.3-2 629.2=16.8（万元人民币）（汇兑收益）

短期借款汇兑差额=3 758-600×6.3=-22（万元人民币）（汇兑损失）

会计分录为：

借：应收账款	16.8	
财务费用	5.2	
贷：短期借款		22

(4) 甲公司应确认重组义务。

理由：甲公司有正式、详细的重组计划，并且该重组计划已经对外公告，表明企业已承担重组义务。

应确认的重组义务金额=1 500（自愿遣散）+1 200（强制遣散）+650（不再使用资产的撤销费）=3 350（万元）。



## 错题整理页



## 第二十四章 会计政策、会计估计 及其变更和差错更正



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 24.1 甲公司董事会决定的下列事项中，属于会计政策变更的是（ ）。
- A.将使用寿命不确定的无形资产变更为使用寿命有限的无形资产  
B.将投资性房地产后续计量模式由成本模式变更为公允价值计量模式  
C.由于客户财务状况恶化，甲公司根据预期信用损失法对该笔应收款项计提坏账准备的比例由期末余额的5%调整为10%  
D.将符合划分为持有待售条件的固定资产由非流动资产重分类为流动资产列报
- 24.2 下列各项交易或事项中，属于会计政策变更的是（ ）。
- A.因处置投资导致对被投单位的影响能力下降，由控制转为具有重大影响，对剩余股权投资转为权益法核算  
B.由于企业管理金融资产的业务模式发生变更，导致将原作为以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产  
C.对于首次执行《企业会计准则第21号——租赁》准则前的融资租赁，承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债  
D.由于无法获得同类或类似房地产的市场价格，企业将公允价值模式计量的投资性房地产变更为成本模式
- 24.3 2×21年6月30日，甲公司购入一台管理用固定资产，取得成本为1 200万元，甲公司预计可以使用10年，预计净残值率为5%，采用年限平均法计提折旧。至2×23年1月1日由于技术更新，甲公司将该资产折旧方法改为双倍余额递减法，并将剩余使用年限改为5年，预计净残值率为5%。甲公司适用的所得税税率为25%。不考虑其他因素，则该项会计估计变更对甲公司2×23年净利润的影响金额是（ ）。
- A.-297.6万元      B.-223.2万元      C.-411.6万元      D.-114万元
- 24.4 企业发生的下列交易或事项中，应采用追溯调整法进行会计处理的是（ ）。
- A.发现前期某项固定资产漏提折旧，并且金额对财务报表重大  
B.投资性房地产后续计量模式由成本模式改为公允价值模式  
C.因管理金融资产业务模式发生变化，对金融资产进行重分类  
D.对附有销售退回条款的销售预计退回比例进行变更
- 24.5 下列各项关于甲公司2×23年发生的交易或事项中，其会计处理会影响当年度甲公司合并所有者权益变动表留存收益项目本年年初金额的是（ ）。
- A.上年年末资产的流动性与非流动性划分发生重要差错，本年予以更正  
B.收购受同一母公司控制的乙公司60%股权（至收购时已设立5年，持续盈利且未向投资者分配），交易符合作为同一控制下企业合并处理的条件



C.自公开市场非关联方处进一步购买联营企业股权，持股比例自25%增加到53%，并能对其实施控制

D.根据外在条件变化，将原作为使用寿命不确定的无形资产调整为使用寿命为10年并按直线法摊销

24.6 甲公司2×23年6月购入境外乙公司60%股权，并能够对乙公司实施控制。甲公司在编制2×23年度合并财务报表时，下列交易或事项中，需要统一母公司和子公司会计政策的是（ ）。

A.母公司按照投入法确定履约进度，子公司按照产出法确定履约进度

B.母公司对其持有的固定资产采用年限平均法计提折旧，子公司对其持有的固定资产采用双倍余额递减法计提折旧

C.母公司对投资性房地产采用成本模式进行后续计量，子公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量

D.母公司根据预期信用损失法计提坏账的比例为5%，子公司根据预期信用损失法计提坏账的比例为3%

## 二、多项选择题

24.7 甲公司专门从事大型设备制造与销售，设立后即召开董事会会议，确定有关会计政策和会计估计事项。下列各项关于甲公司董事会确定的事项中，属于会计政策的有（ ）。

A.按照生产设备预计生产能力确定固定资产使用寿命

B.投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量

C.设备销售在控制权转移时确认收入

D.租入的设备作为使用权资产进行核算

24.8 下列各项中，属于会计政策变更的有（ ）。

A.因执行新金融工具准则，将原来金融资产“四分类”调整为“三分类”

B.会计准则修订要求将不具有控制、共同控制和重大影响的权益性投资由长期股权投资转为公允价值计量的金融资产

C.公允价值计量使用的估值技术由市场法变更为收益法

D.因处置部分股权丧失对子公司的控制，导致长期股权投资后续计量方法由成本法转变为权益法

24.9 下列各项交易或事项中，属于会计估计变更的有（ ）。

A.企业持有的非上市公司股权在上海证券交易所上市，企业对该股权投资的公允价值估值方法由收益法变更为市场法

B.将销售产品的质量保证金计提比例由销售收入的1%变更为2%

C.将发出存货的计价方法由月末一次加权平均法变更为移动加权平均法

D.将无形资产的摊销方法由直线法变更为车流量法

24.10 甲公司董事会决议作出的下列变更中，属于会计估计变更的有（ ）。

A.将持有的一栋自用办公大楼转为对外出租

B.改变离职后福利核算方法，按照新会计准则中有关设定受益计划的规定进行追溯

C.对附有销售退回条款的销售预计退回比例进行变更

D.因市场条件变化，将某项采用公允价值计量的金融资产的公允价值确定方法由第一层级转变为第二层级

### 三、计算分析题

24.11 甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）2×23年更换年审会计师事务所，新任注册会计师在对其2×23年度财务报表进行审计时，对以下事项的会计处理存在质疑：

（1）2×23年6月，董事会决议将公司生产的一批C商品作为职工福利发放给部分员工。该批C商品的成本为3 000元/件，市场售价为4 000元/件。受该项福利计划影响的员工包括：中高层管理人员200人、正在进行的某研发项目相关人员50人，甲公司向上述员工每人发放1件C商品。研发项目已进行至后期开发阶段，甲公司预计能够形成无形资产。至2×23年12月31日，该研发项目仍在进行中。

甲公司进行如下会计处理：

借：管理费用	75	
贷：库存商品		75

（2）为调整产品结构，去除冗余产能，2×23年甲公司推出一项鼓励员工提前退休的计划。该计划范围内涉及的员工共有1 000人，平均距离退休年龄还有5年。甲公司董事会于10月20日通过决议，该计划范围内的员工如果申请提前退休，甲公司将每人一次性地支付补偿款30万元。根据计划公布后与员工达成的协议，其中800人会申请离职。截至2×23年12月31日，该计划仍在进行中。

甲公司进行如下会计处理：

借：长期待摊费用	24 000	
贷：预计负债		24 000
借：营业外支出	4 800	
贷：长期待摊费用		4 800

（3）2×23年甲公司销售快速增长，对当年度业绩起到了决定性作用。根据甲公司当年制定并开始实施的利润分享计划，销售部门员工可以分享当年度净利润的3%作为奖励。2×24年2月10日，根据确定的2×23年利润，董事会按照利润分享计划，决定发放给销售部门员工奖励620万元。

甲公司进行如下会计处理：

借：利润分配——未分配利润	620	
贷：应付职工薪酬		620

其他有关资料：

第一，不考虑增值税、所得税等相关税费因素的影响；

第二，甲公司2×23年年度报告于2×24年3月20日对外报出。

要求：

判断甲公司对事项（1）至事项（3）的会计处理是否正确并说明理由；对于不正确的会计处理，编制更正会计分录（无须通过“以前年度损益调整”科目，不考虑当期盈余公积的计提）（答案中的金额单位以万元表示）。

24.12 甲公司为上市公司，按净利润的10%提取盈余公积。该公司内部审计部门2×24年1月在对2×23年度财务报告进行内审时，对以下交易或事项的会计处理提出疑问：

(1) 2×23年12月1日，甲公司与丁公司签订大型电子设备销售合同，合同规定甲公司向丁公司销售2台大型电子设备，销售价格为每台1 000万元，成本为每台600万元。同时甲公司又与丁公司签订补充合同，约定甲公司在2×24年6月1日以每台1 030万元的价格回购该设备。甲公司于2×23年12月1日收到丁公司支付的2 000万元并存入银行。当日甲公司发出商品。

甲公司的会计处理如下：

借：银行存款	2 000	
贷：主营业务收入		2 000
借：主营业务成本	1 200	
贷：库存商品		1 200

(2) 2×23年12月1日，甲公司与丙公司签订协议，采取以旧换新方式向丙公司销售一批A商品（非金银首饰），同时将从丙公司收回一批同类旧商品作为原材料入库。协议约定，该批A商品的销售价格为200万元，旧商品的回收价格为10万元，丙公司应向甲公司支付190万元。12月6日，甲公司根据协议发出A商品并收到银行存款190万元。该批A商品的实际成本为120万元，旧商品已验收入库。

甲公司的会计处理如下：

借：银行存款	190	
贷：主营业务收入		190
借：主营业务成本	120	
贷：库存商品		120

(3) 甲公司2×23年12月31日出售大型设备一套，协议约定采用分期收款方式，从销售次年年末开始，分5次于每年年末收款，每年收取500万元，共计2 500万元，成本为1 500万元。该大型设备在销售成立日的现销价格为2 000万元。

甲公司在2×23年末确认收入，会计处理如下：

借：发出商品	1 500	
贷：库存商品		1 500

(4) 2×23年，甲公司尝试通过中间商扩大B商品市场占有率，与中间商签订的合同如下：

甲公司按照中间商要求发货，中间商按照甲公司确定的售价3 000元/件对外出售，双方按照实际售出数量定期结算，未售出商品由甲公司负责收回，中间商就所销售B商品收取提成费200元/件；该类合同下，甲公司2×23年共发货1 000件，中间商实际售出800件，并已将800件商品代销清单交付甲公司，双方尚未办理结算。B商品成本为2 400元/件。

甲公司的会计处理如下：

借：应收账款	300	
贷：主营业务收入		300
借：主营业务成本	240	
贷：库存商品		240

借：销售费用

20

贷：应收账款

20

其他资料：上述业务应确认收入的均满足收入的确认条件，不考虑相关税费及其他因素影响。

要求：

根据资料（1）至（4），逐项判断甲公司会计处理是否正确；如不正确，简要说明理由，并编制有关差错更正的会计分录（无须通过“以前年度损益调整”科目进行调整）（答案中的金额单位以万元表示）。

**24.13** 甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）的注册会计师在对其2×23年财务报表进行审计时，就以下与金融工具相关的会计处理与甲公司管理层进行沟通：

（1）甲公司于2×22年8月取得200万股乙公司股票，成本为6元/股，指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资核算。2×22年12月31日，乙公司股票收盘价为5元/股。2×23年因股票市场整体行情低迷，乙公司股价在当年度持续下跌，至2×23年12月31日已跌至2.5元/股。

甲公司的会计处理如下：

借：信用减值损失

500

贷：其他综合收益

500

（2）2×23年1月1日，甲公司自公开市场以2 936.95万元购入乙公司于当日发行的一般公司债券30万张，该债券每张面值为100元，票面年利率为5.5%，市场同类债券的实际年利率为6%；该债券为5年期，分期付息（于下一年度的1月1日支付上一年利息）到期还本。甲公司根据该债券的合同现金流量特征及管理该类金融资产的业务模式将其分类为以摊余成本计量的金融资产。

甲公司的会计处理如下：

借：债权投资

3 000

贷：银行存款

2 936.95

财务费用

63.05

借：应收利息

165

贷：投资收益

165

（3）2×23年12月20日，因流动资金短缺，甲公司将以摊余成本计量的丁公司债券出售30%，出售所得价款2 700万元已通过银行收取。同时，将所持丁公司债券的剩余部分重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。该以摊余成本计量的金融资产于出售30%之前的账面摊余成本为8 500万元，未计提减值准备。预计剩余债券的公允价值为6 400万元。甲公司此次出售属于偶然发生，并未改变管理该类金融工具的业务模式。

甲公司的会计处理如下：

借：银行存款

2 700

其他债权投资

6 400

贷：债权投资

8 500

投资收益

150

其他综合收益

450

(4) 2×23年12月31日, 甲公司与A银行签订应收账款保理协议, 协议约定, 甲公司将应收大华公司账款9 500万元出售给A银行, 价格为9 000万元, 如果A银行无法在应收账款信用期过后六个月内收回款项, 则有权向甲公司追索。合同签订当日, 甲公司将应收大华公司账款的有关资料交付A银行, 并书面通知大华公司, A银行向甲公司支付了9 000万元。转让时, 甲公司已对该应收账款计提了1 000万元的坏账准备。

甲公司的会计处理如下:

借: 银行存款	9 000	
坏账准备	1 000	
贷: 应收账款		9 500
营业外收入		500

其他资料: 不考虑计提盈余公积、相关税费及其他因素影响。

要求:

判断甲公司对有关交易事项的会计处理是否正确, 对于不正确的, 说明理由并编制更正的会计分录(无须通过“以前年度损益调整”科目)(答案中的金额单位以万元表示)。

#### 四、综合题

24.14 甲公司为境内上市公司, 其2×23年度财务报告于2×24年4月20日经董事会批准对外报出。2×23年, 甲公司发生的部分交易或事项以及相关的会计处理如下:

(1) 2×23年12月, 甲公司收到财政部门拨款2 000万元, 系对甲公司2×23年执行国家计划内政策价差的补偿。甲公司A商品单位售价为5万元/台, 成本为2.5万元/台, 在纳入国家计划政策体系后, 甲公司对国家规定范围内的用户销售A商品的售价为3万元/台, 国家财政给予2万元/台的补贴。2×23年甲公司共销售政策范围内A商品1 000件。

甲公司的会计处理如下:

借: 应收账款	3 000	
贷: 主营业务收入		3 000
借: 主营业务成本	2 500	
贷: 库存商品		2 500
借: 银行存款	2 000	
贷: 其他收益		2 000

(2) 7月20日, 甲公司取得当地财政部门拨款1 860万元, 用于资助甲公司2×23年7月开始进行的一项研发项目的前期研究。该项目预计研发周期为两年, 预计将发生研究支出3 000万元。项目自2×23年7月开始启动, 至年末累计发生研究支出1 500万元(全部以银行存款支付)。甲公司采用总额法核算政府补助, 并按照发生研发支出占预计总支出比例分摊政府补助。

甲公司的会计处理如下:

借: 银行存款	1 860	
贷: 其他收益		1 860



借：研发支出——费用化支出	1 500	
贷：银行存款		1 500
借：管理费用	1 500	
贷：研发支出——费用化支出		1 500

(3) 7月1日，甲公司实施一项向乙公司（甲公司的子公司）20名高管人员每人授予20 000份股票期权的股权激励计划。甲公司与相关高管人员签订的协议约定，每位高管人员自期权授予之日起在乙公司连续服务4年，即可从甲公司购买20 000股乙公司股票，购买价格为每股8元，该股票期权在授予日（7月1日）的公允价值为14元/份，2×23年12月31日的公允价值为16元/份，截至2×23年年末，20名高管人员中没有人离开乙公司，估计未来3.5年内将有2名高管人员离开乙公司。

甲公司的会计处理如下：

借：管理费用	63	
贷：资本公积——其他资本公积		63

(4) 为支持甲公司开拓新兴市场业务，2×23年12月4日，甲公司与其控股股东P公司签订债务重组协议，协议约定P公司豁免甲公司所欠5 000万元贷款。

甲公司的会计处理如下：

借：应付账款	5 000	
贷：投资收益——债务重组收益		5 000

(5) 由于出现减值迹象，2×23年6月30日，甲公司对一栋专门用于出租给子公司戊公司的办公楼进行减值测试。该出租办公楼采用成本模式进行后续计量，原值为45 000万元，已计提折旧9 000万元，以前年度未计提减值准备，预计该办公楼的未来现金流量现值为30 000万元，公允价值减去处置费用后的净额为32 500万元。

甲公司的会计处理如下：

借：资产减值损失	6 000	
贷：投资性房地产减值准备		6 000

甲公司对该办公楼采用年限平均法计提折旧，预计使用50年，截至2×23年6月30日，已计提折旧10年，预计净残值为零。2×23年7月至12月，该办公楼收取租金400万元，计提折旧375万元。

甲公司的会计处理如下：

借：银行存款	400	
贷：其他业务收入		400
借：其他业务成本	375	
贷：投资性房地产累计折旧		375

其他资料：假定不考虑相关税费、提取盈余公积、利润分配等其他因素。

要求：

(1) 根据上述资料，逐项判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录（无须通过“以前年度损益调整”科目）。

(2) 根据资料（5），判断甲公司合并财务报表中该办公楼应划分的资产类别（或报表项目），并说明理由（答案中的金额单位用万元表示）。

## 答案与解析

### 一、单项选择题

- 24.1 B    24.2 C    24.3 B    24.4 B    24.5 B
- 24.6 C

### 二、多项选择题

- 24.7 BCD    24.8 AB    24.9 ABD    24.10 CD

### 一、单项选择题

- 24.1 「斯尔解析」 B 本题考查的是会计政策变更的判断。会计政策变更，是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策的行为。投资性房地产后续计量模式由成本模式变更为公允价值计量模式属于会计政策变更，选项B正确；无形资产使用寿命变更属于会计估计变更，由使用寿命不确定变更为使用寿命确定，属于会计估计变更，选项A错误；应收款项预期信用损失比例调整，属于会计估计变更，选项C错误；将符合持有待售条件的固定资产由非流动资产重分类为流动资产列报，属于企业新发生事项，既不是会计政策变更，也不是会计估计变更，选项D错误。
- 24.2 「斯尔解析」 C 本题考查的是会计政策变更的判断。对于首次执行《企业会计准则第21号——租赁》准则前的融资租赁，承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债，属于会计政策变更，选项C正确；因处置投资导致对被投资单位的影响能力下降，由控制转为具有重大影响，对剩余部分股权投资转为权益法核算，属于为新的交易或事项选择适当的会计政策，不属于会计政策变更，选项A错误；由于企业管理金融资产的业务模式发生变更，导致将原作为以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，属于金融资产重分类，不属于会计政策变更，选项B错误；由于无法获得同类或类似房地产的市场价格，企业将公允价值模式计量的投资性房地产改变为成本模式，属于重大会计差错，而非会计政策变更，选项D错误。
- 24.3 「斯尔解析」 B 本题考查的是会计估计变更对净利润的影响计算。固定资产折旧方法的改变属于会计估计变更，应采用未来适用法进行会计处理。折旧方法未变更前， $2 \times 23$ 年该固定资产应提折旧金额  $= 1\,200 \times (1 - 5\%) / 10 = 114$ （万元）；折旧方法变更后， $2 \times 23$ 年应提折旧金额  $= [1\,200 - 1\,200 \times (1 - 5\%) / 10 \times 1.5] \times 2/5 = 411.6$ （万元），其中“ $1\,200 \times (1 - 5\%) / 10 \times 1.5$ ”为该固定资产自 $2 \times 21$ 年7月1日至 $2 \times 22$ 年12月31日已计提折旧金额，“ $2/5$ ”为双倍余额递减法第一年的折旧率。综上，该项会计估计变更对甲公司净利润的影响金额  $= (114 - 411.6) \times (1 - 25\%) = -223.2$ （万元），选项B正确；选项A错误，未扣除所得税影响金额；选项C错误，误将变更后的折旧金额作为影响净利润的金额；选项D错误，误按原折旧方法计算的折旧金额作为影响净利润的金额。

**24.4 「斯尔解析」 B** 本题考查的是追溯调整法的适用范围。追溯调整法主要应用于能够确定对以前各期累积影响数的会计政策变更的会计处理。发现前期漏记金额重大的折旧，属于前期会计差错，应采用追溯重述法进行会计处理，选项A错误；投资性房地产后续计量模式变更，属于会计政策变更，应采用追溯调整法进行会计处理，选项B正确；因管理金融资产业务模式发生变化，对金融资产进行重分类，属于本期新发生事项，无须进行追溯调整，选项C错误；对附有销售退回条款的销售预计退回比例进行变更，属于会计估计变更，应采用未来适用法进行会计处理，选项D错误。

**24.5 「斯尔解析」 B** 本题考查的是交易事项对所有者权益变动表中留存收益项目期初余额的影响。资产流动性与非流动性的划分，对所有者权益变动表无影响，无须调整期初留存收益，选项A错误；同一控制下企业合并的基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在（一体化存续），子公司原由企业集团其他企业控制时的留存收益在合并财务报表中是存在的，在编制合并日合并财务报表时，需要恢复被合并方在企业合并前实现的留存收益归属于合并方的部分，需要调整期初留存收益（在“合并财务报表”部分讲解），选项B正确；对联营企业增资以实现非同一控制下企业合并，在合并报表中，应对原股权按公允价值计量，即视同对原投资处置，无需调整期初留存收益，选项C错误；对无形资产使用寿命进行重新估计属于会计估计变更，采用未来适用法进行会计处理，无需调整期初留存收益，选项D错误。

提示：

本题结合了财务报告、合并财务报表、会计估计变更等事项综合考查对留存收益项目的影响，具有一定的难度，为了便于同学复习归纳，现将影响留存收益的经济业务为同学们总结如下：

- （1）以前年度影响损益的差错，并进行追溯重述；
- （2）会计政策变更采用追溯调整法；
- （3）同一控制下企业合并，合并日及以后期间合并报表中对子公司留存收益的恢复；
- （4）处置企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（其他权益工具投资）；
- （5）成本法转为权益法核算的长期股权投资，对剩余股权投资进行追溯调整。

**24.6 「斯尔解析」 C** 本题考查的会计政策的判断。投资性房地产后续计量模式属于会计政策（计量基础），在编制合并财务报表时，需要予以统一，选项C正确；合同履约进度的确定方法（影响资产的账面价值）、固定资产计提折旧的方法（影响资产的定期消耗金额）以及预期信用损失率（影响资产的账面价值）均为会计估计，在编制合并报表时无须统一，选项ABD错误。

## 二、多项选择题

**24.7 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是会计政策的判断。会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法等。收入的确认方式（会计确认），投资性房地产的后续计量模式（计量基础），租入固定资产作为使用权资产核算（列报项目）均属于会计政策，选项BCD正确；固定资产使用寿命的确定属于会计估计，选项A错误。

**24.8 「斯尔解析」 AB** 本题考查的是会计政策变更的判断。会计政策变更，是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策的行为。由于准则的修订，因执行新金融工具准则，将原来金融资产“四分类”调整为“三分类”，属于会计政策变更，选项A正确；由于会计准则的修订，将不具有控制、共同控制和重大影响的权益性投资作为公允价值计量的金融资产核算，属于会计政策变更，选项B正确；公允价值计量使用的估值技术由市场法变更为收益法，导致资产或负债的账面价值发生变化，属于会计估计变更，选项C错误；因处置部分股权丧失对子公司的控制导致长期股

权投资的后续计量方法由成本法转变为权益法，属于企业新发生事项，既不是会计政策变更，也不是会计估计变更，选项D错误。

24.9 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是会计估计变更的判断。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或资产的定期消耗金额进行调整。股权投资公允价值估值方法的变更导致资产的账面价值发生变化，属于会计估计变更，选项A正确；产品质量保证费计提比例的变更导致负债的账面价值发生变化，属于会计估计变更，选项B正确；无形资产摊销方法的变更导致资产定期消耗金额发生变化，属于会计估计变更，选项D正确；存货发出计价方法变更属于会计政策变更，选项C错误。

24.10 「斯尔解析」 CD 本题考查的是会计估计变更的判断。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或资产的定期消耗金额进行调整。将持有的自用办公大楼转为对外出租，属于将固定资产转为投资性房地产，系企业当期新发生的事项，既不是会计政策变更，也不是会计估计变更，选项A错误；离职后福利核算方法的变更系会计政策中会计处理方法的变更，属于会计政策变更，选项B错误；对附有销售退回条款的销售预计退回比例进行变更系对负债账面价值的调整，属于会计估计变更，选项C正确；金融资产公允价值计量由第一层级变更为第二层级，系对资产账面价值的调整，属于会计估计变更，选项D正确。

### 三、计算分析题

24.11 「斯尔解析」

(1)

①事项(1)的会计处理不正确。

②理由：以自产产品用于职工福利，应按产品的公允价值确认收入，并计入应付职工薪酬。同时，应按照职工提供服务的受益对象进行分配，与研发项目人员相关的部分应计入所研发资产的成本。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：应付职工薪酬	100	
贷：主营业务收入		100
借：主营业务成本	75	
贷：管理费用		75
借：研发支出——资本化支出	20	
管理费用	80	
贷：应付职工薪酬		100

提示：

对于初学者，直接编制更正分录的难度较大，建议按照如下思路进行编制（下同）。

第一步：根据所学内容编辑题目所涉及业务的正确会计分录（第③栏）；

第二步：对比题目中的错误分录和“第一步”编制的正确分录，找出会计处理差错；

第三步：根据借贷平衡原理，编制更正分录（考试时，答案仅需呈现第②栏内容）。

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
	借：应付职工薪酬 100	借：应付职工薪酬 100
	贷：主营业务收入 100	贷：主营业务收入 100
	借：主营业务成本 75	借：主营业务成本 75
借：管理费用 75	贷：管理费用 75	贷：库存商品 75
贷：库存商品 75	借：研发支出——资本化支出 20	借：管理费用 80
	管理费用 80	研发支出——资本化支出 20
	贷：应付职工薪酬 100	贷：应付职工薪酬 100

其中，在正确的会计处理下，甲公司应确认的职工薪酬金额=4 000×250/10 000=100（万元）；应结转的商品成本金额=3 000×250/10 000=75（万元）；按照受益对象分摊时，应分摊至“管理费用”科目的金额=4 000×200/10 000=80（万元）；分摊至“研发支出——资本化支出”科目的金额=4 000×50/10 000=20（万元）。

（2）

①事项（2），甲公司该项交易的会计处理不正确。

②理由：该项计划原则上属于会计准则规定的辞退福利，有关一次性支付的辞退补偿金额应于计划确定时作为应付职工薪酬，预计应支付金额全部计入当期损益，无须在不同年度分期摊销。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：管理费用	24 000	
贷：应付职工薪酬		24 000
借：预计负债	24 000	
贷：长期待摊费用		24 000
借：长期待摊费用	4 800	
贷：营业外支出		4 800

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
	借：管理费用 24 000	
	贷：应付职工薪酬 24 000	
借：长期待摊费用 24 000	借：预计负债 24 000	借：管理费用 24 000
贷：预计负债 24 000	贷：长期待摊费用 24 000	贷：应付职工薪酬 24 000
借：营业外支出 4 800	借：长期待摊费用 4 800	
贷：长期待摊费用 4 800	贷：营业外支出 4 800	

（3）

①事项（3），甲公司该项交易的会计处理不正确。

②理由：利润分享计划下员工应分享的部分应作为职工薪酬并计入有关成本费用，因涉及的是销售部门，甲公司应计入销售费用。



③甲公司应编制的更正分录为：

借：销售费用 620  
贷：利润分配——未分配利润 620

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：利润分配——未分配利润 620 贷：应付职工薪酬 620	借：销售费用 620 贷：利润分配——未分配利润 620	借：销售费用 620 贷：应付职工薪酬 620

## 24.12 「斯尔解析」

(1)

①事项(1)会计处理不正确。

②理由：售后回购交易中，回购价格高于原售价的，应作为融资交易，在收到客户款项时确认负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：主营业务收入 2 000  
贷：其他应付款 2 000  
借：发出商品 1 200  
贷：主营业务成本 1 200  
借：财务费用 10  
贷：其他应付款 10

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：银行存款 2 000 贷：主营业务收入 2 000 借：主营业务成本 1 200 贷：库存商品 1 200	借：主营业务收入 2 000 贷：其他应付款 2 000 借：发出商品 1 200 贷：主营业务成本 1 200 借：财务费用 10 贷：其他应付款 10	借：银行存款 2 000 贷：其他应付款 2 000 借：发出商品 1 200 贷：库存商品 1 200 借：财务费用 10 贷：其他应付款 10

本题中，2×23年12月1日签订合同，约定2×24年6月1日回购，融资期限为6个月，截至2×23年12月31日，应摊销的融资利息金额=(2×1 030-2×1 000)÷6=10(万元)。

(2)

①事项(2)会计处理不正确。

②理由：在以旧换新业务中，企业收到客户交换的旧商品，应作为非现金对价进行处理。客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：原材料 10  
贷：主营业务收入 10

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：银行存款 190 贷：主营业务收入 190 借：主营业务成本 120 贷：库存商品 120	借：原材料 10 贷：主营业务收入 10	借：银行存款 190 原材料 10 贷：主营业务收入 200 借：主营业务成本 120 贷：库存商品 120

(3)

①事项(3)会计处理不正确。

②理由：分期收款方式下的销售业务，需要考虑合同中存在的重大融资成分。合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（现销价格）确定交易价格。

甲公司应编制的更正分录为：

借：长期应收款 2 500  
贷：主营业务收入 2 000  
未实现融资收益 500  
借：主营业务成本 1 500  
贷：发出商品 1 500

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：发出商品 1 500 贷：库存商品 1 500	借：长期应收款 2 500 贷：主营业务收入 2 000 未实现融资收益 500 借：主营业务成本 1 500 贷：发出商品 1 500	借：长期应收款 2 500 贷：主营业务收入 2 000 未实现融资收益 500 借：主营业务成本 1 500 贷：库存商品 1 500

(4)

①事项(2)的会计处理不正确。

②理由：采用支付手续费方式的委托代销安排下，虽然甲公司作为委托方已将商品发送给中间商，但是受托方并未取得商品的控制权，因此，甲公司不应在向中间商发货时确认销售收入，通常应当在受托方售出商品时确认销售收入并按照合同约定确认代销费用。

甲公司应确认收入金额=800×3 000/10 000=240（万元）

甲公司应结转成本金额=800×2 400/10 000=192（万元）

甲公司应确认的销售费用金额=800×200/10 000=16（万元）

③甲公司应编制的更正分录为：

借：主营业务收入	( 300-240 ) 60	
贷：应收账款		60
借：发出商品	( 240-192 ) 48	
贷：主营业务成本		48
借：应收账款	( 20-16 ) 4	
贷：销售费用		4

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：应收账款 300	借：主营业务收入 60	借：应收账款 240
贷：主营业务收入 300	贷：应收账款 60	贷：主营业务收入 240
借：主营业务成本 240	借：发出商品 48	借：主营业务成本 192
贷：库存商品 240	贷：主营业务成本 48	发出商品 48
借：销售费用 20	借：应收账款 4	贷：库存商品 240
贷：应收账款 20	贷：销售费用 4	借：销售费用 16
		贷：应收账款 16

### 24.13 「斯尔解析」

(1)

①事项(1)的会计处理不正确。

②理由：企业持有的其他权益工具投资期末按公允价值计量，公允价值变动计入其他综合收益，无须确认减值损失。2×23年12月31日的公允价值为2.5元/股，应将其他权益工具投资的账面价值调整为此金额，并将变动金额计入其他综合收益。

甲公司应编制的更正分录为：

借：其他综合收益	500	
贷：信用减值损失		500
借：其他综合收益	500	
贷：其他权益工具投资		500

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：信用减值损失 500	借：其他综合收益 500	借：其他综合收益
贷：其他综合收益 500	贷：信用减值损失 500	[ ( 5-2.5 ) × 200 ] 500
	借：其他综合收益 500	贷：其他权益工具投资 500
	贷：其他权益工具投资 500	

(2)

①事项(2), 甲公司的会计处理不正确。

②理由: 甲公司购入折价发行的债券, 应该将折价金额计入以摊余成本计量的金融资产的初始成本, 且后续计量采用实际利率法对该折价金额进行摊销。

③甲公司应编制的更正分录为:

借: 财务费用	63.05	
贷: 债权投资——利息调整		63.05
借: 债权投资——利息调整	11.22	
贷: 投资收益		11.22

提示:

更正分录的思路如下表所示:

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借: 债权投资 3 000 贷: 银行存款 2 936.95 财务费用 63.05 借: 应收利息 165 贷: 投资收益 165	借: 财务费用 63.05 贷: 债权投资——利息调整 63.05 借: 债权投资——利息调整 11.22 贷: 投资收益 11.22	借: 债权投资——成本 3 000 贷: 银行存款 2 936.95 债权投资——利息调整 63.05 借: 应收利息 165 债权投资——利息调整 11.22 贷: 投资收益 176.22

其中, 本期应确认的应收利息金额=3 000×5.5%=165(万元); 本期应确认的投资收益金额=2 936.95×6%=176.22(万元); 本期应摊销的“债权投资——利息调整”科目金额=176.22-165=11.22(万元)。

(3)

①资料(3), 甲公司会计处理不正确。

②理由: 甲公司仅是将其持有的债权投资予以出售, 并未改变管理该类金融工具的业务模式, 不得对金融资产进行重分类。

③甲公司应编制的更正分录为:

借: 债权投资	(8 500×70%) 5 950	
其他综合收益		450
贷: 其他债权投资		6 400

提示:

更正分录的思路如下表所示:

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借: 银行存款 2 700 其他债权投资 6 400 贷: 债权投资 8 500 投资收益 150 其他综合收益 450	借: 债权投资 (8 500×70%) 5 950 其他综合收益 450 贷: 其他债权投资 6 400	借: 银行存款 2 700 贷: 债权投资 (8 500×30%) 2 550 投资收益 150

(4)

①资料(4), 甲公司会计处理不正确。

②理由: 因A银行在应收账款到期六个月后对甲公司具有追索权, 该项应收账款不符合终止确认条件, 应将收到的款项确认为短期借款进行核算。

③甲公司应编制的更正分录为:

借: 应收账款	9 500	
营业外收入	500	
贷: 短期借款		9 000
坏账准备		1 000

提示:

更正分录的思路如下表所示:

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借: 银行存款 9 000	借: 应收账款 9 500	
坏账准备 1 000	营业外收入 500	借: 银行存款 9 000
贷: 应收账款 9 500	贷: 短期借款 9 000	贷: 短期借款 9 000
营业外收入 500	坏账准备 1 000	

#### 四、综合题

##### 24.14 「斯尔解析」

(1)

资料(1):

①事项(1)的会计处理不正确。

②理由: 甲公司自财政部门取得的款项不属于政府补助, 该款项与具有明确商业实质的交易相关, 不是甲公司自国家无偿取得的现金流入, 应作为企业正常销售价款的一部分, 确认收入(其本质是政府补偿的是客户而并非是企业)。

③甲公司应编制的更正分录为:

借: 其他收益	2 000	
贷: 主营业务收入		2 000

提示:

更正分录的思路如下表所示:

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借: 应收账款 3 000		借: 应收账款 3 000
贷: 主营业务收入 3 000		银行存款 2 000
借: 主营业务成本 2 500	借: 其他收益 2 000	贷: 主营业务收入 5 000
贷: 库存商品 2 500	贷: 主营业务收入 2 000	借: 主营业务成本 2 500
借: 银行存款 2 000		贷: 库存商品 2 500
贷: 其他收益 2 000		



资料（2）：

①事项（2）的会计处理不正确。

②理由：该政府补助资助用于企业的前期研究，是对费用化的研发支出的补助，属于与收益相关的政府补助，甲公司采用总额法核算政府补助，应当按照已发生支出占预计总支出的比例结转计入损益。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：其他收益 (1 860 × 1 500 / 3 000) 930  
 贷：递延收益 930

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：银行存款 1 860 贷：其他收益 1 860 借：研发支出——费用化支出 1 500 贷：银行存款 1 500 借：管理费用 1 500 贷：研发支出——费用化支出 1 500	借：其他收益 930 贷：递延收益 930	借：银行存款 1 860 贷：递延收益 1 860 借：研发支出——费用化支出 1 500 贷：银行存款 1 500 借：管理费用 1 500 贷：研发支出——费用化支出 1 500 借：递延收益 930 贷：其他收益 930

资料（3）：

①事项（3）的会计处理不正确。

②理由：甲公司（结算企业）向乙公司（接受服务企业）高管授予乙公司股票，并非以自身权益工具进行结算，在甲公司个别报表应作为现金结算的股份支付进行处理，确认长期股权投资和应付职工薪酬。

$2 \times 23$ 年应确认与股份支付相关费用金额=预计未来行权人数最佳估计数×每人持股数×资产负债表日承担负债的公允价值×时间权重=  $(20-2) \times 2 \times 16 \times 1/4 \times 6/12=72$ （万元）。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：资本公积——其他资本公积 63  
 贷：管理费用 63  
 借：长期股权投资 72  
 贷：应付职工薪酬 72

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：管理费用 63 贷：资本公积——其他资本公积 63	借：资本公积——其他资本公积 63 贷：管理费用 63 借：长期股权投资 72 贷：应付职工薪酬 72	借：长期股权投资 72 贷：应付职工薪酬 72

资料（4）：

①事项（4）的会计处理不正确。

②理由：甲公司与母公司签订的债务重组协议，经济实质是控股股东的资本性投入，该业务属于权益性交易，甲公司应将豁免债务全额计入所有者权益（资本公积）。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：投资收益——债务重组收益 5 000  
贷：资本公积 5 000

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：应付账款 5 000 贷：投资收益——债务重组收益 5 000	借：投资收益——债务重组收益 5 000 贷：资本公积 5 000	借：应付账款 5 000 贷：资本公积 5 000

资料（5）：

①事项（5）的会计处理不正确。

②理由：投资性房地产的减值金额是账面价值与可收回金额进行比较确定的，可收回金额为预计未来现金流量的现值与公允价值减去处置费用后的净额较高者，因此，确定投资性房地产的可收回金额为32 500万元。

投资性房地产计提减值准备前的账面价值=45 000-9 000=36 000（万元），应计提减值准备=36 000-32 500=3 500（万元）。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：投资性房地产减值准备 (6 000-3 500) 2 500  
贷：资产减值损失 2 500  
借：其他业务成本 (406.25-375) 31.25  
贷：投资性房地产累计折旧 31.25

提示：

更正分录的思路如下表所示：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：资产减值损失 6 000		借：资产减值损失 3 500
贷：投资性房地产减值准备 6 000	借：投资性房地产减值准备 2 500	贷：投资性房地产减值准备 3 500
借：银行存款 400	贷：资产减值损失 2 500	借：银行存款 400
贷：其他业务收入 400	借：其他业务成本 31.25	贷：其他业务收入 400
借：其他业务成本 375	贷：投资性房地产累计折旧 31.25	借：其他业务成本 406.25
贷：投资性房地产累计折旧 375		贷：投资性房地产累计折旧 406.25

其中，投资性房地产于2×23年7月至12月应该计提的折旧金额=32 500/（50-10）×6/12=406.25（万元）

（2）甲公司合并财务报表中该办公楼应该作为固定资产列示。

理由：在合并财务报表主体中，甲公司将自有办公楼出租给乙公司，属于母、子公司内部交易，合并财务报表需要将其抵销，最终仍然作为固定资产列报（此内容将在“合并财务报表”部分讲解）。



## 错题整理页



## 第二十五章 资产负债表日后事项



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 25.1 甲公司2×23年的年度财务报告于2×24年3月1日编制完成，注册会计师完成年度财务报表审计工作并签署审计报告的日期为2×24年4月7日，董事会批准财务报告对外公布的日期为2×24年4月9日，原计划对外公布的日期为2×24年4月12日。因2×24年4月10日，发生重大事项导致需要调整财务报表相关项目的数字，调整后的财务报告在经董事会批准报出的日期为2×24年4月14日，并于2×24年4月16日实际对外公布。不考虑其他因素，甲公司资产负债表日后事项涵盖的期间是（ ）。
- A. 2×24年1月1日至2×24年3月1日  
B. 2×24年1月1日至2×24年4月9日  
C. 2×24年1月1日至2×24年4月16日  
D. 2×24年1月1日至2×24年4月14日
- 25.2 甲公司2×23年度财务报告经批准于2×24年4月1日对外报出。下列各项关于甲公司发生的交易或事项中，需要调整2×23年度财务报表的是（ ）。
- A. 2×24年1月15日，甲公司签订购买子公司的协议，2×24年3月28日完成股权过户登记手续，取得对子公司的控制权  
B. 2×24年3月1日，甲公司发行新股  
C. 2×24年3月15日，甲公司所在存货市场价格下跌  
D. 2×24年3月21日，已于2×23年12月4日达到预定可使用状态的自建厂房办理竣工决算
- 25.3 甲公司2×23年财务报告于2×24年4月10日批准对外报出。假定其2×24年发生的下列有关事项均具有重要性，甲公司应当据以调整2×23年度财务报表的是（ ）。
- A. 5月2日，自2×23年9月即已开始策划的企业合并交易获得股东大会批准  
B. 4月5日，甲公司就2×23年10月因采购形成的一项债务与债权人达成债务重组协议  
C. 3月12日，某项于2×23年资产负债表日已存在的未决诉讼结案，由于新的司法解释出台，甲公司实际支付赔偿金额大于原已确认预计负债金额  
D. 4月10日，因某客户所在地发生自然灾害造成重大损失，导致甲公司2×23年资产负债表日应收该客户货款按新情况预计的坏账高于原预计金额
- 25.4 2×23年12月31日，甲公司应收乙公司货款1 000万元，由于该应收款项尚在信用期内，甲公司按照5%的预期信用损失率计提坏账准备50万元。甲公司2×23年度财务报表于2×24年3月15日经董事会批准对外报出。不考虑其他因素，下列各项中，属于资产负债表日后调整事项的是（ ）。
- A. 乙公司于2×24年2月24日发生火灾，甲公司应收乙公司货款很可能无法收回  
B. 乙公司于2×24年3月5日被另一公司吸收合并，甲公司应收乙公司货款可以全部收回



- C.乙公司于2×24年1月10日宣告破产，甲公司应收乙公司货款很可能无法收回  
D.乙公司于2×24年3月10日发生安全事故，被相关监管部门责令停业，甲公司应收乙公司货款很可能无法收回

25.5 企业发生资产负债表日后调整事项时应对相关财务报表进行调整，但根据企业会计准则规定，下列报表项目不得进行调整的是（ ）。

- A.资产负债表中“应收账款”项目  
B.利润表中“营业收入”项目  
C.现金流量表正表中“销售商品、提供劳务收到的现金”项目  
D.所有者权益变动表中“提取盈余公积”项目

25.6 甲公司于2×23年12月31日因一起未决诉讼确认预计负债1 200万元，2×24年3月4日人民法院判决甲公司败诉，需支付赔偿金1 500万元，甲公司不再上诉，并于当日支付赔偿金1 500万元。甲公司2×23年度财务报告批准报出日为2×24年3月31日，2×23年度所得税汇算清缴在2×24年4月5日完成。甲公司适用的所得税税率为25%，按净利润的10%计提盈余公积，甲公司预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。不考虑其他因素，则甲公司2×23年12月31日资产负债表中“未分配利润”项目的期末余额应调减的金额是（ ）。

- A.202.5万元      B.810万元      C.225万元      D.729万元

25.7 甲公司上市公司，其2×23年度财务报告于2×24年3月1日批准对外报出。该公司在2×23年12月31日有一项未决诉讼，经咨询律师，估计很可能败诉并预计将支付的赔偿金额、诉讼费等在760万元至1 000万元之间（其中诉讼费为7万元）。为此，甲公司预计了880万元的负债；2×24年1月30日法院判决甲公司败诉，并需赔偿1 200万元，同时承担诉讼费用10万元，甲公司同意判决并于当日支付赔偿金。不考虑其他因素，上述事项对甲公司2×23年度利润总额的影响金额是（ ）。

- A.-1 000万元      B.-880万元      C.-1 200万元      D.-1 210万元

## 二、多项选择题

25.8 下列各项关于资产负债表日后事项的说法中，符合企业会计准则规定的有（ ）。

- A.资产负债表日后事项是资产负债表日次日至财务报告正式报出日之间发生的有利或不利事项  
B.资产负债表日后事项中的不利事项需要进行调整，而有利事项无须进行调整  
C.资产负债表日后事项并非在这个特定期间内发生的全部事项  
D.财务报告批准报出机构是指董事会或类似机构

25.9 甲公司2×23年财务报告于2×24年3月20日经董事会批准对外报出。不考虑其他因素，其于2×24年发生的下列事项中，应作为2×23年资产负债表日后非调整事项的有（ ）。

- A.2月10日，收到客户退回2×23年6月销售部分商品，甲公司向客户开具红字增值税专用发票  
B.3月18日，董事会会议通过2×23年度利润分配预案，拟分派现金股利6 000万元，以资本公积转增股本，每10股转增2股

C.2月20日，一家子公司发生安全生产事故造成重大财产损失，同时被当地安监部门罚款600万元

D.3月15日，于2×23年发生的某涉诉案件终审判决，甲公司需赔偿原告1 600万元，该金额较2×23年年末原已确认的预计负债多300万元

**25.10** 甲公司2×23年度财务报告于2×24年4月1日批准对外报出，4月5日正式对外报出。发生经济业务为：（1）2×24年2月1日，甲公司被乙公司上诉至人民法院，要求甲公司赔偿1 200万元；（2）2×24年2月19日，上年度销售的商品被丙公司退回；（3）2×24年3月1日，甲公司得知丁公司发生火灾，造成重大损失，货款很难全额收回；（4）2×24年4月10日，甲公司另一客户戊公司因长期经营不善导致破产，货款预计全部不能收回。不考虑其他因素，关于上述业务甲公司下列会计处理正确的有（ ）。

- A.因乙公司诉讼，甲公司应在2×23年度财务报告中确认预计负债1 200万元
- B.因丙公司退货，甲公司应将其作为资产负债表日后调整事项进行处理
- C.因丁公司火灾，甲公司应在2×23年财务报告中确认坏账准备
- D.因戊公司破产，不属于资产负债表日后调整事项

**25.11** 甲公司在资产负债表日至财务报表批准报出日之间发生的下列事项中，不应作为调整事项调整资产负债表日所属年度财务报表相关项目的有（ ）。

- A.报告期销售商品，资产负债表日后期间发生销售退回
- B.在资产负债表日后期间发生同一控制下企业合并
- C.拟出售固定资产在资产负债表日后期间满足划分为持有待售类别的条件
- D.发现报告年度财务报表存在重大差错

**25.12** 甲公司在资产负债表日至财务报表批准报出日之间发生的下列事项中，属于资产负债表日后调整事项的有（ ）。

- A.甲公司董事会通过决议，将投资性房地产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式
- B.资产负债表日后期间发生重大火灾损失
- C.报告年度按暂估价值入账的固定资产在资产负债表日后事项期间办理完成竣工决算手续
- D.资产负债表日后事项期间发现报告年度不重要的会计差错

**25.13** 甲公司2×23年财务报告于2×24年3月20日批准对外报出，其于2×24年发生的下列交易事项中，应作为2×23年资产负债表日后调整事项处理的有（ ）。

- A.2月25日发布重大资产重组公告，发行股份收购一家下游企业100%股权
- B.3月18日，甲公司的子公司发布2×23年经审计的利润，根据购买该子公司协议约定，甲公司在原预计或有对价基础上向出售方多支付1 600万元
- C.1月20日，收到客户退回的部分商品，该商品于2×23年9月确认销售收入
- D.3月10日，2×23年被提起诉讼的案件结案，法院判决甲公司赔偿金额与原预计金额相差1 200万元

25.14 2×22年，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）甲公司持有乙公司60%的股权，其与丙公司签订合同，拟全部出售对乙公司的股权投资，截至2×22年末已办理完成股权过户登记手续，出售股权所得价款已收存银行；（2）甲公司发现应于2×21年确认为当年费用的某项支出未计入2×21年利润表，该费用占2×21年实现净利润的0.2%；（3）自甲公司设立以来，其对销售的商品一贯提供3年内的产品质量保证，但在与客户签订的合同或法律法规中并没有相应条款；（4）因甲公司对丁公司提供的一批商品存在质量问题，丁公司向法院提起诉讼，向甲公司索赔500万元，截至2×22年12月31日法院仍未作出最终判决。不考虑其他因素，下列各项关于上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有（ ）

- A.乙公司虽被甲公司出售，但乙公司的财务报表仍应按持续经营假设对会计要素进行确认、计量和报告
- B.甲公司未经法院最终判决的诉讼事项因资产负债表日未获得全部信息而无需进行会计处理，符合及时性要求
- C.甲公司销售商品提供3年内的产品质量保证属于一项推定义务
- D.甲公司未在2×21年确认的费用因其不重要而无需调整2×21年度的财务报表

### 三、计算分析题

25.15 甲公司适用的所得税税率为25%，预计在未来期间保持不变。甲公司已按2×23年度实现的利润总额6 000万元计算确认了当年的所得税费用和应交所得税，金额均为1 500万元，按净利润的10%提取盈余公积。甲公司2×23年度财务报告批准报出日为2×24年3月25日；2×23年度的企业所得税汇算清缴在2×24年4月20日完成。2×24年1月28日，甲公司对与2×23年度财务报告有重大影响的经济业务及其会计处理进行检查，有关资料如下：

（1）2×23年12月1日，甲公司委托乙公司销售A商品1 000件，商品已全部移交乙公司，每件成本为500元。合同约定，乙公司应按每件固定价格600元对外销售，甲公司按每件30元向乙公司支付已售出代销商品的手续费，代销期限为6个月，代销期限结束时，乙公司将尚未售出的A商品退回甲公司；每月月末，乙公司向甲公司提交代销清单。2×23年12月31日，甲公司收到乙公司开具的代销清单，注明已售出A商品400件。当日，甲公司向乙公司按扣除手续费1.2万元后的净额22.8万元与乙公司结算了货款，甲公司已将款项收存银行。

甲公司的会计处理如下：

借：应收账款	60	
贷：主营业务收入		60
借：主营业务成本	50	
贷：库存商品		50
借：银行存款	22.8	
销售费用	1.2	
贷：应收账款		24

（2）2×23年12月2日，甲公司接受丙公司委托，与丙公司签订了一项总金额为500万元的软件开发合同，合同规定的开发期为12个月。至2×23年12月31日，甲公司已收到丙公司支付的首期合同款40万元，已发生软件开发成本40万元（均为开发人员薪酬），该合同预计还将发生360万元的成本。经评估，丙公司在甲公司履约的同时即取得并消耗甲公司履约所

带来的经济利益，符合在某一时段内履行履约义务的收入确认条件。2×23年12月31日，甲公司采用成本法确定该合同的履约进度。甲公司2×23年对上述业务进行了如下会计处理：

借：银行存款	40	
贷：主营业务收入		40
借：合同履约成本	50	
贷：应付职工薪酬		50
借：主营业务成本	50	
贷：合同履约成本		50

(3) 2×23年6月5日，甲公司申请一项用于研发导航芯片技术的国家级研发补贴。申请书中的相关内容如下：甲公司拟于2×23年7月1日起开始对导航芯片制造技术进行研发，期限24个月，预计研发支出为1 200万元（其中计划自筹600万元，申请财政补贴600万元）；科研成果的所有权归属于甲公司。2×23年6月15日，有关主管部门批准了甲公司的申请，同意给予补贴款600万元，但不得挪作他用。2×23年7月1日，甲公司收到上述款项后开始研发，至2×23年12月31日该项目还处于研发过程中，预计能如期完成。甲公司对该项补贴难以区分与资产相关的部分和与收益相关的部分。根据税法规定，该财政补贴款属于不征税收入。甲公司2×23年7月1日对上述财政补贴业务进行了如下会计处理：

借：银行存款	600	
贷：其他收益		600

其他资料：不考虑除所得税以外的相关税费影响。

要求：

- (1) 判断甲公司对委托代销业务的会计处理是否正确并说明理由，并判断该事项是否属于资产负债表日后调整事项；如果属于调整事项，编制相关的调整分录。
- (2) 判断甲公司对软件开发业务的会计处理是否正确并说明理由，并判断该事项是否属于资产负债表日后调整事项；如果属于调整事项，编制相关的调整分录。
- (3) 判断甲公司对财政补贴业务的会计处理是否正确并说明理由，并判断该事项是否属于资产负债表日后调整事项；如果属于调整事项，编制相关的调整分录（答案中的金额单位以万元表示）。

**25.16** 甲公司适用的所得税税率为25%，且预计在未来期间保持不变，2×23年度所得税汇算清缴于2×24年3月20日完成；2×23年度财务报告批准报出日为2×24年4月5日，甲公司有关资料如下：

(1) 2×23年10月16日，甲公司与丙公司签订了一项购货合同，约定甲公司于2×23年11月20日之前向丙公司支付首期购货款500万元。2×23年11月8日，甲公司已从丙公司收到所购货物。2×23年11月25日，甲公司因资金周转困难未能按期支付首期购货款而被丙公司起诉，至2×23年12月31日该案尚未判决。甲公司预计败诉的可能性为70%，如败诉，将要支付60万元至100万元的赔偿金，且该区间内每个金额发生的可能性大致相同。

(2) 2×24年1月26日，人民法院对上述丙公司起诉甲公司的案件作出判决，甲公司应赔偿丙公司90万元，甲公司和丙公司均表示不再上诉。当日，甲公司向丙公司支付了90万元的赔偿款。



(3) 2×23年12月26日, 甲公司与丁公司签订了一项售价总额为1 000万元的销售合同, 约定甲公司于2×24年2月10日向丁公司发货。甲公司因2×24年1月23日遭受严重自然灾害无法按时交货, 与丁公司协商未果。2×24年2月15日, 甲公司被丁公司起诉, 2×24年2月20日, 甲公司同意向丁公司赔偿100万元, 丁公司撤回了该诉讼。该赔偿金额对甲公司具有较大影响。

其他相关资料:

第一, 假定递延所得税资产、递延所得税负债、预计负债在2×23年1月1日的期初余额均为零。

第二, 涉及递延所得税资产的, 假定未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

第三, 与预计负债相关的损失在确认预计负债时不允许从应纳税所得额中扣除, 只允许在实际发生时据实从应纳税所得额中扣除。

第四, 调整事项涉及所得税的, 均可调整应交所得税。

第五, 按照净利润的10%计提盈余公积, 不考虑除上述以外的其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1), 判断甲公司应否将与该事项相关的义务确认为预计负债, 并简要说明理由。如需确认, 计算确定预计负债的金额, 并分别编制确认预计负债、递延所得税资产(或递延所得税负债)的会计分录。

(2) 分别判断资料(2)和资料(3)中甲公司发生的事项是否属于2×23年度资产负债表日后调整事项, 并简要说明理由。如为调整事项, 编制相关会计分录(无须通过“以前年度损益调整”科目); 如为非调整事项, 简要说明具体的会计处理方法(答案中的金额单位用万元表示)。

#### 四、综合题

25.17 甲公司为上市公司, 适用的所得税税率为25%, 采用资产负债表债务法核算所得税。2×23年度财务报告于2×24年4月15日经董事会批准对外报出。2×23年度所得税汇算清缴于2×24年3月25日完成。2×24年1月1日至2×24年4月15日发生的经济业务如下:

(1) 2×23年12月1日, 甲公司向乙公司销售一批商品, 该批商品成本为800万元, 售价为1 000万元, 款项已收存银行。根据合同约定, 乙公司可以在3个月内无条件退货, 甲公司根据以往经验预计退货率为20%。至2×23年12月31日, 甲公司确认1 000万元收入, 结转800万元成本。

(2) 2×23年8月20日, 丙公司因合同问题对甲公司提起诉讼, 要求甲公司支付违约金500万元, 至2×23年12月31日人民法院尚未作出判决, 甲公司经合理估计对该诉讼确认预计负债300万元。2×24年3月5日, 人民法院作出判决, 甲公司应支付丙公司违约金400万元, 甲公司同意判决, 并于当日支付了400万元违约金。

(3) 2×24年2月28日, 甲公司得知丁公司在2×24年1月30日因火灾损失发生严重财务困难, 预计应收货款4 000万元很难全额收回, 根据预期信用损失模型计算预计无法收回比例为70%。

(4) 2×24年3月1日, 甲公司发现2×22年12月31日购入的管理用办公楼一直未计提折旧。办公楼购置价款为65 000万元。甲公司预计该办公楼可以使用40年, 预计净残值率为



5%，采用年限平均法计提折旧。

(5) 2×24年4月1日，甲公司发现2×23年12月31日将一栋已出租的厂房由成本模式改按公允价值模式进行后续计量。厂房屋原值2 000万元，已提折旧500万元，未计提减值准备。当日厂房的公允价值为2 500万元，甲公司未进行任何账务处理。

其他资料：甲公司按净利润的10%计提法定盈余公积，会计调整影响损益的均可以调整当期应交所得税，不考虑除所得税以外的相关税费。

要求：

(1) 根据上述资料，说明哪些属于资产负债表日后调整事项（标明序号即可）。

(2) 编制资产负债表日后调整事项相关的会计分录（无须通过“以前年度损益调整”科目，答案中的金额单位用万元表示）。



## 答案与解析

### 一、单项选择题

25.1	D	25.2	D	25.3	C	25.4	C	25.5	C
25.6	A	25.7	D						

### 二、多项选择题

25.8	CD	25.9	BC	25.10	BD	25.11	BC	25.12	CD
25.13	BCD	25.14	ACD						

### 一、单项选择题

- 25.1 「斯尔解析」 D 本题考查的是资产负债表日后事项涵盖期间的确定。资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间，选项AC错误。财务报告批准报出后，实际报出前又发生与资产负债表日或其后事项有关的事项，并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期（即2×24年4月14日）为截止日期，选项D正确，选项B错误。
- 25.2 「斯尔解析」 D 本题考查的是资产负债表日后调整事项的判断。甲公司资产负债表日后期间为2×24年1月1日至4月1日，上述资料均发生于资产负债表日后期间（第一步）。甲公司签订购买子公司的协议并完成股权过户登记手续、发行新股、以及所在存货市场价格下跌等会对财务报表产生有利或不利影响（第二步），但是在2×23年12月31日并不存在（第三步），属于非调整事项，选项ABC错误；资产负债表日后期间，甲公司对相关固定资产办理竣工决算会对财务报表产生有利或不利影响（第二步），且该事项在2×23年12月31日已经存在（第三步），属于调整事项，选项D正确。
- 25.3 「斯尔解析」 C 本题考查的是资产负债表日后调整事项的判断。甲公司2×23年度资产负债表日后期间为2×24年1月1日至2×24年4月10日。甲公司股东大会批准企业合并交易未发生于资产负债表日后期间（第一步），选项A错误；达成债务重组协议、未决诉讼结案、因自然灾害发生重大损失发生于资产负债表日后期间（第一步）；会对甲公司财务报表产生不利影响（第二步）；2×23年12月31日未决诉讼已经存在，但自然灾害并不存在（第三步），因采购形成债务的现时义务并未解除（第三步），选项C正确，选项BD错误。
- 提示：  
根据《债务重组》准则规定，对于在报告期资产负债表日已经存在的债务，在其资产负债表日后期间与债权人达成的债务重组交易不属于资产负债表日后调整事项，不能据以调整报告期资产、负债项目的确认与计量。
- 25.4 「斯尔解析」 C 本题考查的是资产负债表日后调整事项的判断。甲公司2×23年度资产负债表日后期间为2×24年1月1日至2×24年3月15日，上述事项均发生于资产负债表日后期间（第一步），且均

会对甲公司2×23年度财务报表产生有利或不利影响（第二步）；但是乙公司发生火灾、被另一公司吸收合并以及发生安全事故，在2×23年12月31日均不存在（第三步），不属于资产负债表日后调整事项，选项ABD错误；乙公司于1月10日宣告破产，说明资产负债表日前乙公司已财务恶化，乙公司宣告破产，证实了之前的情况，属于调整事项，选项C正确。

**25.5** 【斯尔解析】 **C** 本题考查的是资产负债表日后调整事项的会计处理，为否定式提问。资产负债表日后调整事项涉及现金收付的，不应调整现金流量表正表所有项目（现金流量表的编制基础为收付实现制），但现金流量表补充资料相关项目可以进行调整，选项C应选，选项ABD不选。

**25.6** 【斯尔解析】 **A** 本题考查的是资产负债表日后调整事项的会计处理。甲公司2×23年度资产负债表日后期间为2×24年1月1日至3月31日，甲公司该未决诉讼判决发生在资产负债表日后期间（第一步）；该事项发生会对甲公司财务报表产生不利影响（第二步）；该事项在2×23年12月31日就已存在（第三步），因此判断该事项属于甲公司资产负债表日后调整事项。甲公司2×23年12月31日资产负债表中“未分配利润”项目的期末余额应调减的金额=（1 500-1 200）（实际支付与预计数差异）×（1-25%）（扣除所得税影响）×（1-10%）（扣除计提盈余公积）=202.5（万元），选项A正确。

选项B错误，误以考虑所得税及计提盈余公积后的原营业外支出金额确认对“未分配利润”项目金额的影响；选项C错误，未考虑计提盈余公积对“未分配利润”项目金额的调整；选项D错误，误将810万元乘（1-10%）后确认为对“未分配利润”项目金额的影响。

甲公司应编制的会计分录为：

借：以前年度损益调整——营业外支出	(1 500-1 200) 300	
贷：其他应付款		300
借：应交税费——应交所得税	(300×25%) 75	
贷：以前年度损益调整——所得税费用		75
借：应交税费——应交所得税	(1 200×25%) 300	
贷：以前年度损益调整——所得税费用		300
借：以前年度损益调整——所得税费用	300	
贷：递延所得税资产		300
借：盈余公积	[ (300-75) × 10% ] 22.5	
利润分配——未分配利润	202.5	
贷：以前年度损益调整		225
借：预计负债	1 200	
贷：其他应付款		1 200
借：其他应付款	1 500	
贷：银行存款		1 500

**25.7** 【斯尔解析】 **D** 本题考查的是资产负债表日后调整事项对利润总额的影响。甲公司2×23年度资产负债表日后期间为2×24年1月1日至2×24年3月1日，该未决诉讼案件结案发生在资产负债表日后期间（第一步）；会对甲公司财务报表产生不利影响（第二步）；该事项在2×23年12月31日已经存在（第三步），经判断该事项属于资产负债表日后调整事项。在调整时会影响2×23年度利润总额，甲

公司应编制的会计分录为：

2×23年12月31日：

借：营业外支出	(倒挤) 873
管理费用	7
贷：预计负债	[ (760+1 000) /2 ] 880

2×24年1月30日：

借：预计负债	880
以前年度损益调整——管理费用	(10-7) 3
——营业外支出	(1 200-873) 327
贷：其他应付款	1 210
借：其他应付款	1 210
贷：银行存款	1 210

综上，该业务对甲公司2×23年利润总额的影响金额=- (873+7+3+327) =-1 210 (万元)，选项D正确；选项A错误，误将未决诉讼预计负债的上限金额作为对利润总额的影响金额；选项B错误，误将2×23年确认的预计负债金额作为对利润总额的影响金额；选项C错误，未考虑诉讼费用对利润总额的影响。

## 二、多项选择题

- 25.8 「斯尔解析」 CD 本题考查的是资产负债表日后事项的概念。资产负债表日后事项是资产负债表日（而非次日）至财务报告批准报出日（而非正式报出日）之间发生的有利或不利事项（而非全部事项），选项A错误，选项C正确；对于企业来说，资产负债表日后调整事项，不管是有利事项还是不利事项，均应对报告年度财务报表进行调整，选项B错误；财务报告的批准者包括所有者、所有者中的多数、董事会或者类似的管理单位、部门和个人，选项D正确。
- 25.9 「斯尔解析」 BC 本题考查的是资产负债表日后非调整事项的判断。甲公司资产负债表日后事项期间为2×24年1月1日至2×24年3月20日。甲公司发生的上述事项均发生于资产负债表日后期间（第一步）；且均会对甲公司2×23年财务报表产生有利或不利影响（第二步）；甲公司发生的销售退回、未决诉讼结案在2×23年12月31日已经存在（第三步），属于资产负债表日后调整事项，选项AD错误；甲公司派发现金股利、以资本公积转增股本、子公司发生安全生产事故在2×23年12月31日并不存在，是2×24年新发生事项，属于资产负债表日后非调整事项，选项BC正确。
- 25.10 「斯尔解析」 BD 本题考查的是资产负债表日后事项的判断及会计处理。甲公司2×23年度资产负债表日后期间为2×24年1月1日至2×24年4月1日。甲公司的客户戊公司长期经营不善导致破产并未发生于资产负债表日后期间（第一步），不属于资产负债表日后调整事项，选项D正确；资料（1）~资料（3）均发生于资产负债表日后期间（第一步）；且会对甲公司财务报表产生不利影响（第二步）；甲公司与乙公司未决诉讼结案、甲公司得知丁公司发生火灾，在2×23年12月31日并不存在（第三步），不属于资产负债表日后调整事项，无须调整甲公司2×23年度财务报告，选项AC错误；甲公司销售商品发生退回，在2×23年12月31日已经存在（第三步），属于资产负债表日后调整事项，选项B正确。
- 25.11 「斯尔解析」 BC 本题考查的是资产负债表日后事项的判断，为否定式提问。上述事项均发生于资产负债表日后期间（第一步）；均会对甲公司财务报表产生有利或不利影响（第二步）；资产负债表日后期间发生的销售退回、发现的重大差错，在甲公司资产负债表日已经存在（第三步），应作为资

产负债表日后调整事项，选项AD不选；资产负债表日后期间发生的企业合并、固定资产满足划分为持有待售类别的条件，在甲公司资产负债表日并不存在（第三步），不应作为资产负债表日后调整事项，选项BC当选。

- 25.12** 【斯尔解析】 **CD** 本题考查的是资产负债表日后调整事项的判断。上述事项均发生于资产负债表日后事项期间（第一步）且均会对报表产生有利或不利影响（第二步）；资产负债表日后期间暂估入账的固定资产办理完成竣工决算、以及发现不重要的会计差错，在资产负债表日已经存在，属于资产负债表日后调整事项，选项CD正确；董事会决议将投资性房地产的后续计量模式由成本模式变更为公允价值模式，属于日后期间发生的会计政策变更，在资产负债表日并不存在，不属于资产负债表日后调整事项，选项A错误；资产负债表日后期间发生重大火灾，在资产负债表日并不存在，不属于资产负债表日后调整事项，选项B错误。

提示：

在资产负债表日后期间发现的会计差错（包括重要会计差错和不重要会计差错），均属于资产负债表日后调整事项。但对于不重要会计差错，企业无须进行追溯重述。

- 25.13** 【斯尔解析】 **BCD** 本题考查的是资产负债表日后调整事项的判断。甲公司2×23年度资产负债表日后期间为2×24年1月1日至2×24年3月20日。甲公司的上述事项均发生于资产负债表日后期间（第一步），且均会对甲公司财务报表产生有利或不利影响（第二步）；甲公司发布重大资产重组公告收购下游公司，在2×23年12月31日并不存在（第三步），不属于资产负债表日后调整事项，选项A错误；根据报告年度利润支付或有对价、发生销售退回、未决诉讼结案在2×23年12月31日已经存在（第三步），属于资产负债表日后调整事项，选项BCD正确。

- 25.14** 【斯尔解析】 **ACD** 本题考查的是资产负债表日后事项相关会计处理。事项（1），乙公司虽被甲公司出售，但是乙公司依然满足持续经营条件，在乙公司个别报表中仍需采用持续经营假设进行确认、计量和报告，选项A正确；事项（2），甲公司发现其2×21年漏记的费用，由于该费用金额所占利润比重较小，无须进行追溯重述，符合重要性要求，选项D正确；事项（3），推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的政策而导致企业将承担的责任，这些责任也是有关各方形成了企业将履行义务解脱责任的合理预期，由于甲公司承诺提供3年的质量保证条款，属于甲公司的推定义务，选项C正确；事项（4），未决诉讼所产生的负债，如果在资产负债表日满足负债确认条件，需要进行会计处理，选项B错误。

提示：

关于负债定义中强调的“现时义务”的类型总结：

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务，可以是法定义务，也可以是推定义务。具体说明见下表：

类型	法定义务	推定义务
定义	具有约束力的合同或者法律法规规定的义务	根据多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的政策而导致企业将承担的责任
示例	购买原材料形成应付账款； 向银行取得的借款； 按照税法规定应缴纳的税款等	企业多年来制定的销售政策，为售出商品在一定期限内提供售后保修服务



### 三、计算分析题

#### 25.15 「斯尔解析」

(1)

①甲公司会计处理不正确；

理由：本题属于采用支付手续费方式的委托代销安排，在该安排下，虽然甲公司作为委托方已将商品发送给受托方，但是受托方并未取得商品的控制权，因此，甲公司不应在向受托方发货时确认销售收入，而通常应当在受托方售出商品时确认销售收入并结转销售成本，同时确认销售手续费。

②该事项属于资产负债表日后调整事项。

③甲公司应编制的调整分录为：

借：主营业务收入	36	
贷：应收账款		36
借：发出商品	30	
贷：主营业务成本		30
借：应交税费——应交所得税	1.5	
贷：所得税费用		1.5

(2)

①甲公司会计处理不正确；

理由：本题属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司应按履约进度确定合同收入和成本。甲公司2×23年度应确认的履约进度=已发生成本/预计总成本=40/(40+360)=10%，甲公司2×23年应确认的收入=500×10%=50（万元），应结转的成本=(40+360)×10%=40（万元）。

②该事项属于资产负债表日后调整事项。

③甲公司应编制的调整分录为：

借：应收账款	10	
贷：主营业务收入		10
借：应付职工薪酬	10	
贷：合同履约成本		10
借：合同履约成本	10	
贷：主营业务成本		10
借：所得税费用	5	
贷：应交税费——应交所得税		5

(3)

①甲公司会计处理不正确；

理由：该政府补助难以区分与资产相关还是与收益相关，应整体作为与收益相关的政府补助处理。该项政府补助用于补偿以后期间的成本费用，在取得时先确认为递延收益，然后在项目期内分期计入其他收益。另外，政府补助属于不征税收入，在计算应纳税所得额时需要将这部分收入进行调减，不需要缴纳所得税，题目中是按照2×23年利润总额6000万元（按照企业会计处理，利润总额中已包含该项政府补助金额）为基础计算应交所得税和所得税费用，所以需要将原政府补助计入的收入600万元对应的应交所得税进行调减。

②该事项属于资产负债表日后调整事项。

③甲公司应编制的更正分录为：

借：其他收益	450	
贷：递延收益		450
借：应交税费——应交所得税	150	
贷：所得税费用		150

#### 25.16 「斯尔解析」

(1) 甲公司应将与该诉讼相关的义务确认为预计负债。

理由：该义务属于甲公司的现时义务，估计败诉的可能性为70%（很可能败诉），并且败诉需要支付的金额能够可靠计量，因此，甲公司应确认与该诉讼相关的预计负债。

甲公司应确认的预计负债金额 =  $(60 + 100) / 2 = 80$ （万元）。

会计分录：

借：营业外支出	80	
贷：预计负债		80
借：递延所得税资产	$(80 \times 25\%) 20$	
贷：所得税费用		20

(2)

①资料(2)属于资产负债表日后调整事项。

理由：该事项发生在资产负债表日后事项期间（2×24年1月1日至2×24年4月5日），会对甲公司财务报表产生不利影响，且是对资产负债表日之前存在的未决诉讼取得进一步证据，所以属于资产负债表日后调整事项。

会计分录：

借：预计负债	80	
营业外支出	10	
贷：其他应付款		90
借：所得税费用	20	
贷：递延所得税资产	$(80 \times 25\%) 20$	
借：应交税费——应交所得税	$(90 \times 25\%) 22.5$	
贷：所得税费用		22.5

提示：2×24年当期会计处理：

借：其他应付款	90	
贷：银行存款		90

②资料(3)属于2×23年资产负债表日后非调整事项。

理由：该事项是资产负债表日后新发生事项，与资产负债表日存在情况无关，所以不属于调整事项。但该事项重大，如果不加以说明，将不利于财务报告使用者作出正确的估计和决策，所以属于资产负债表日后重要的非调整事项。

会计处理方法：自然灾害发生于2×24年1月23日，属于资产负债表日后发生的事项，对甲公司资产负债表日后财务状况影响较大，甲公司应在2×23年财务报表附注中对该非调整事项进行披露。

#### 四、综合题

##### 25.17 「斯尔解析」

(1) 属于资产负债表日后调整事项的有：(1)、(2)、(4)、(5)。

提示：

甲公司2×23年度资产负债表日后期间为2×24年1月1日至2×24年4月15日。甲公司上述事项均发生于资产负债表日后期间（第一步），且会对甲公司财务报表产生有利或不利影响（第二步）。资料(1)、资料(2)、资料(4)、资料(5)所述事项在2×23年12月31日已经存在（第三步），属于资产负债表日后调整事项；资料(3)所述事项在2×23年12月31日并不存在（第三步），但由于对甲公司2×23年度财务报表产生不利影响，应作为资产负债表日后非调整事项进行披露。

(2)

资料(1)：

借：主营业务收入	(1 000 × 20%) 200	
贷：预计负债		200
借：应收退货成本	(800 × 20%) 160	
贷：主营业务成本		160
借：递延所得税资产	(200 × 25%) 50	
贷：所得税费用		50

提示：

预计负债的账面价值为200万元，计税基础为0，形成可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产金额=200 × 25%=50（万元）。

借：所得税费用	(160 × 25%) 40	
贷：递延所得税负债		40

提示：

应收退货成本的账面价值为160万元，计税基础为0，形成应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债金额=160 × 25%=40（万元）。

本题中对当期应交所得税不产生影响。具体来看，甲公司错误处理方式下，对利润总额的影响金额=1 000-800=200（万元），此时不存在暂时性差异，应确认所得税费用和应交所得税金额=200 × 25%=50（万元）；

正确处理方式下，对利润总额的影响金额=800-640=160（万元），经调整后的应纳税所得额=160+200-160=200（万元），应确认所得税费用和应交所得税金额=200 × 25%=50（万元）。

资料(2)：

借：营业外支出	(400-300) 100	
预计负债		300
贷：其他应付款		400
借：所得税费用	(300 × 25%) 75	
贷：递延所得税资产		75

提示：

未决诉讼已结案，已确认的预计负债转为其他应付款，在所得税前可以据实扣除，以前年度与之相关的递延所得税资产应予以转回。

借：应交税费——应交所得税	(400 × 25%) 100	
贷：所得税费用		100

提示：

因诉讼产生的赔偿款可以税前扣除，导致企业利润总额减少400万元，进而导致应交所得税和所得税费用减少100万元（400 × 25%）。

借：其他应付款	400	
贷：银行存款		400

资料（4）：

借：管理费用	[ 65 000 × (1-5%) / 40 ] 1 543.75	
贷：累计折旧		1 543.75

借：应交税费——应交所得税	(1 543.75 × 25%) 385.94	
贷：所得税费用		385.94

资料（5）：

借：投资性房地产——成本	2 500	
投资性房地产累计折旧	500	
贷：投资性房地产		2 000
盈余公积		100
利润分配——未分配利润		900

借：盈余公积	25	
利润分配——未分配利润	225	
贷：递延所得税负债		250

提示：

①该项交易对应交所得税和所得税费用的影响：该项交易（并非资产的初始确认）产生的差额计入留存收益，不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，因此对当期应交所得税和当期所得税费用无影响。

②该项交易对递延所得税的影响：变更日，投资性房地产的账面价值为2 500万元，计税基础=2 000-500=1 500（万元），形成应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债金额=（2 500-1 500）× 25%=250（万元），并计入留存收益。



## 错题整理页





## 第二十六章 企业合并



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 26.1 根据《企业会计准则第20号——企业合并》，下列各项关于企业合并会计处理的表述中，错误的是（ ）。
- A.企业所购买的资产或资产负债组合形成“业务”，是形成企业合并的前提
- B.在企业合并中，交易费用应被费用化计入当期损益
- C.企业取得不形成业务的一组资产或资产、负债的组合时，不会产生商誉或购买利得
- D.企业所购买的资产或资产、负债组合构成业务，则应当作为企业合并进行会计处理
- 26.2 根据企业会计准则规定，下列各项应作为同一控制企业合并进行会计处理的是（ ）。
- A.某市国资委将其投资的甲公司与A公司进行合并
- B.乙公司能够控制B公司，丙公司能够控制C公司，B公司将C公司合并，乙公司和丙公司不存在关联方关系
- C.张某、李某、王某和赵某共同设立丁公司、戊公司、己公司，D公司是丁公司的子公司，E公司是戊公司的子公司，F公司是己公司的子公司，G公司是D公司的子公司，E公司将G公司进行合并
- D.庚公司是H的联营企业，J公司能够控制K公司，辛公司是J公司合营企业，辛公司能够控制庚公司，K公司对H公司进行企业合并
- 26.3 下列各项关于同一控制下企业合并涉及或有对价的说法中，正确的是（ ）。
- A.涉及或有对价满足资产确认条件的，应确认为一项资产，后续结算价格发生变化的应计入当期损益
- B.涉及或有对价的会影响合并商誉
- C.或有对价满足条件确认预计负债的，应将预计负债的金额计入长期股权投资入账金额
- D.或有对价形成资产或负债的，后续结算价格发生变化应调整所有者权益
- 26.4 甲公司控股合并乙公司，占乙公司有表决权股份的80%，支付购买价款8 800万元。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为9 000万元，公允价值为10 000万元。根据合并协议，如果合并后乙公司连续三年净利润增长率在10%以上，甲公司需额外向乙公司支付业绩奖金1 000万元。购买日，甲公司预计乙公司很可能完成对赌目标。甲公司和乙公司原控股股东不存在关联方关系，不考虑其他因素，甲公司合并乙公司在合并报表中应确认的商誉金额是（ ）。
- A.800万元                      B.1 800万元                      C.1 600万元                      D.2 600万元

## 二、多项选择题

- 26.5 根据企业会计准则的规定，下列各项关于非同一控制下企业合并会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A. 非同一控制下企业合并，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方在当期期末不应进行会计处理
  - B. 在判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，可以选择采用集中度测试
  - C. 非同一控制下企业合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的情况下，应将该差额计入当期损益
  - D. 非同一控制下企业合并中形成的或有对价为金融资产的，应当将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
- 26.6 甲公司和A公司不存在关联方关系，A公司对乙公司持股比例为100%，甲公司向A公司定向增发股票10 000万股，取得A公司所持乙公司80%股权，能够控制乙公司，甲公司发行股票每股面值为1元，公允价值为8元，支付发行股票手续费500万元，支付审计费、评估费和律师费合计1 000万元。同时，甲公司与A公司签订对赌协议，根据协议约定乙公司自购买日起连续36个月的净利润累计不得低于5 000万元，如果低于5 000万元，A公司需要向甲公司支付业绩补偿300万元。购买日，甲公司合理估计乙公司能够完成承诺期利润。不考虑其他因素，下列说法中正确的有（ ）。
- A. 甲公司预期获得的业绩补偿300万元，在购买日不计入其合并成本
  - B. 甲公司支付的发行股票的手续费不构成合并成本
  - C. 甲公司支付的审计费、评估费和律师费在发生时计入当期损益
  - D. 如果或有对价满足条件确认为一项资产，后续应按公允价值计量并将公允价值变动计入当期损益

## 答案与解析

### 一、单项选择题

26.1	D	26.2	C	26.3	D	26.4	B
------	---	------	---	------	---	------	---

### 二、多项选择题

26.5	BC	26.6	ABCD
------	----	------	------

### 一、单项选择题

- 26.1 【斯尔解析】 D 本题考查的是企业合并的会计处理，为否定式选择题。企业所购买的资产或资产负债组合形成“业务”，是形成企业合并的前提，选项A表述正确，不选；在企业合并中，交易费用应被费用化计入当期损益，选项B表述正确，不选；企业取得不形成业务的一组资产或资产、负债的组合时，不会产生商誉或购买利得，选项C表述正确，不选；是否形成企业合并，除要看取得的资产或资产、负债组合是否构成业务之外，还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化，选项D表述错误，应选。

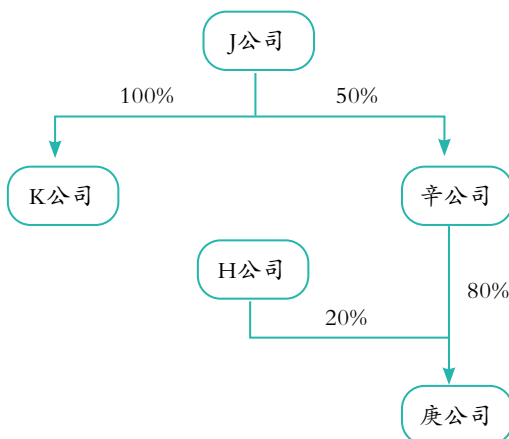
提示：

《企业会计准则解释13号》修订完善了业务构成的三个要素，细化了构成业务的判断条件，同时引入“集中度测试”选择，以在一定程度上简化非同一控制下取得组合是否构成业务的判断等问题，该内容属于近两年本章变动较大的内容，理论性较强，需要引起同学们关注。

- 26.2 【斯尔解析】 C 本题考查的是同一控制下企业合并的判断。同受国家控制的企业之间发生的合并不属于同一控制下企业合并，选项A错误；B公司受乙公司控制，C公司受丙公司控制，乙公司和丙公司不存在关联方关系，B公司将C公司合并属于非同一控制下企业合并，选项B错误；G公司受D公司控制，D公司受丁公司控制，E公司受戊公司控制，丁公司和戊公司同受张某、李某、王某和赵某控制（投资者群体），所以，E公司合并G公司属于同一控制下企业合并，选项C正确；H公司的最终控制方并未说明，即不是题目中的任何一家公司，K公司受J公司控制，K公司合并H公司属于非同一控制下企业合并，选项D错误。

提示：

本题中选项D股权关系较为复杂，为了便于理解现将相关股权关系表示为下图：（假设，持股比例大于50%表示母子公司关系，等于50%表示合营企业关系，小于50%表示联营企业关系）。



26.3 「斯尔解析」 D 本题考查的是同一控制下企业合并涉及或有对价的会计处理。同一控制下企业合并涉及的或有对价满足条件形成资产的，后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益，选项A错误，选项D正确；同一控制下企业合并不产生新的商誉，原集团内部形成的商誉继续保留，最终控制方合并被合并方所形成的商誉不受或有对价金额影响，选项B错误；或有对价满足条件确认为预计负债的，预计负债的金额不构成长期股权投资的入账金额，长期股权投资应按被合并方在最终控制方合并报表中净资产账面价值的份额与最终控制方合并被合并方所形成的商誉作为长期股权投资的初始投资成本，选项C错误。

26.4 「斯尔解析」 B 本题考查的是合并报表中商誉价值的确定。甲公司和乙公司原控股股东不存在关联方关系，甲公司合并乙公司形成非同一控制下企业合并。在购买日，甲公司预计乙公司很可能完成对赌目标，因此，满足将或有对价计入合并成本的条件，确定甲公司的合并成本=8 800+1 000=9 800（万元），合并商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值的份额=9 800-10 000×80%=1 800（万元），选项B正确。

选项A错误，未将或有对价计入合并成本；选项C错误，未将或有对价计入合并成本，且按照被购买方可辨认净资产账面价值的份额计算合并商誉；选项D错误，误以被购买方可辨认净资产账面价值的份额为基础计算合并商誉。

提示：

本题中，甲公司在购买日应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	9 800	
贷：银行存款		8 800
交易性金融负债		1 000

## 二、多项选择题

26.5 「斯尔解析」 BC 本题考查的是非同一控制下企业合并的会计处理。企业合并发生的当期期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量，选项A错误；在判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，可以选择采用集中度测试，选项B正确；非同一控制下企业合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的情况下，应将该差额计入当期损益，选项C正确；非同一控制下企业合并中形成的或有对价为金融资产的，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，选项D

错误。

提示：

本题中需重点关注选项C，即企业合并中产生的“负商誉”，其确认和计量原理同权益法核算的长期股权投资。

(1) 在非同一控制下企业合并中自被购买方取得的各项可辨认资产、负债应当按照其在购买日的公允价值计量：

① 合并成本大于取得的可辨认净资产公允价值份额的差额应单独确认为商誉；

② 合并成本小于取得的可辨认净资产公允价值的份额的差额应计入当期损益。

(2) 上述②请着重关注客观题中选项表述，一般主观题中往往考查溢价购买的情形。

**26.6 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是企业合并涉及或有对价的会计处理。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。本题中，甲公司在购买日合理估计乙公司能够完成承诺期利润，或有对价的最佳估计数为0；预期获得的业绩补偿300万元，在购买日不计入合并成本，选项A正确；发行股票的手续费冲减资本公积——股本溢价，不构成合并成本，选项B正确；为企业合并发生的中介费用（审计费、评估费和律师费）在发生时计入当期损益，选项C正确；或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变动计入当期损益，选项D正确。

提示：

购买日，甲公司应确认的长期股权投资入账价值（等于合并成本）=10 000×8=80 000（万元），因合理估计乙公司能够完成承诺期利润，或有对价估计为0。应编制的会计分录为：

① 确认长期股权投资初始投资成本（入账价值）：

借：长期股权投资	80 000	
贷：股本		10 000
资本公积——股本溢价		70 000

② 确认发行股票手续费：

借：资本公积——股本溢价	500	
贷：银行存款		500

③ 确认审计费、评估费和律师费：

借：管理费用	1 000	
贷：银行存款		1 000





## 错题整理页



## 第二十七章 合并财务报表



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 27.1 处于下列状态的子公司中，不应纳入母公司合并财务报表范围的是（ ）。
- A.转移资金能力受限的子公司  
B.业务与母公司有显著差别的子公司  
C.由法院指定的破产管理人主导的处于清算阶段的子公司  
D.与母公司及其他子公司的规模有显著差别的子公司
- 27.2 下列各项关于投资性主体的表述中，错误的是（ ）。
- A.如果母公司是投资性主体，只需将其为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围  
B.投资性主体拥有一个以上的投资  
C.投资性主体的所有者权益以股权或类似权益存在  
D.投资性主体应当按照账面价值对全部投资的业绩进行计量和评价
- 27.3 2×23年1月1日，甲公司对乙公司进行股权投资，占乙公司有表决权股份的70%，能够控制乙公司，形成非同一控制下企业合并。投资当日乙公司可辨认净资产的账面价值为8 000万元，公允价值为10 000万元，差额系当日一批存货公允价值高于账面价值2 000万元。乙公司当年实现净利润为4 000万元，上述存货至年末已对外出售40%。不考虑所得税等其他因素，2×23年12月31日，甲公司在编制合并财务报表时应抵销对乙公司的投资收益金额是（ ）。
- A.1 960万元  
B.1 400万元  
C.2 240万元  
D.2 800万元
- 27.4 2×22年10月1日，A公司取得B公司80%股权，能够控制B公司，形成非同一控制下企业合并。2×23年3月1日，B公司向A公司出售一批材料，成本为80万元，未计提存货跌价准备，售价为100万元。截至2×23年12月31日，尚未将上述材料领用或对外出售。2×23年B公司按购买日净资产公允价值持续计算的净利润为200万元。不考虑所得税等其他因素的影响，2×23年A公司在合并财务报表中应确认的少数股东损益是（ ）。
- A.40万元  
B.20万元  
C.24万元  
D.36万元
- 27.5 甲公司对乙公司进行投资占有表决权股份的80%，能够控制乙公司。当年乙公司将一批成本为80万元（未计提存货跌价准备）的存货出售给甲公司，售价100万元，截至年末，甲公司对外出售该批存货的60%。不考虑其他因素，该项内部交易对合并财务报表中少数股东损益的影响金额是（ ）。
- A.零  
B.4万元  
C.2.4万元  
D.1.6万元

- 27.6 A公司为B公司的母公司，能够控制B公司。2×23年7月1日，A公司将一批商品出售给B公司，售价1 000万元，销售成本800万元。B公司取得后作为存货核算，截至年末B公司对外出售该批存货的30%。不考虑相关税费等其他因素，2×23年12月31日，A公司编制合并财务报表应抵销“存货”项目的金额是（ ）。
- A.140万元 B.200万元  
C.60万元 D.零
- 27.7 2×23年11月11日，甲公司向其子公司乙公司出售一批存货，该批存货的成本为2 300万元，未计提存货跌价准备，售价为3 000万元。乙公司取得后作为存货管理，截至年末乙公司出售该批存货的30%，乙公司个别财务报表中对剩余存货计提500万元存货跌价准备。不考虑相关税费等其他因素，甲公司在编制合并财务报表时应抵销的“存货”项目的金额是（ ）。
- A.490万元 B.210万元  
C.500万元 D.零
- 27.8 2×22年10月1日，A公司取得B公司80%股权，能够对B公司实施控制，形成非同一控制下企业合并。2×22年12月1日，A公司向B公司出售一批存货，成本为80万元，未计提存货跌价准备，售价为100万元。2×22年度该批存货未对外出售，截至2×23年12月31日，B公司将该批存货对外出售30%。2×23年B公司按购买日公允价值持续计算的净利润200万元。不考虑所得税等因素的影响，2×23年A公司在合并财务报表中应确认的少数股东损益是（ ）。
- A.40万元 B.41.2万元  
C.37.2万元 D.36万元
- 27.9 甲公司持有乙公司70%的表决权股份，能够控制乙公司。2×23年6月30日，甲公司将一台设备出售给乙公司，该设备的原值为300万元，已提折旧100万元，未计提减值准备，售价240万元。乙公司将其作为管理用固定资产，预计使用5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。不考虑其他相关因素，甲公司在编制2×23年度合并财务报表时应抵销的“固定资产”项目的金额是（ ）。
- A.8万元 B.4万元  
C.36万元 D.32万元
- 27.10 甲公司与A公司适用的所得税税率均为25%，并采用资产负债表债务法核算所得税。2×23年1月1日，甲公司自非关联方处购入A公司70%有表决权股份，自当日起对A公司实施控制。甲公司支付购买价款8 000万元，另支付审计费和评估费合计为50万元。当日A公司可辨认净资产的账面价值为8 000万元，公允价值为9 000万元，差额系一批存货的公允价值高于账面价值1 000万元，其他资产和负债的账面价值与公允价值相同，且不存在或有负债。不考虑其他因素。甲公司在编制合并财务报表时应确认的商誉是（ ）。
- A.1 875万元 B.2 400万元  
C.1 700万元 D.1 750万元

- 27.11 甲、乙公司均采用资产负债表债务法核算所得税，适用的所得税税率均为25%。甲公司对乙公司进行投资占有表决权股份的80%，能够控制乙公司。2×23年10月1日，甲公司向乙公司销售商品形成应收账款400万元，至年末乙公司尚未支付上述货款，甲公司采用预期信用损失法对该笔应收账款计提了10%的坏账准备。不考虑其他因素，年末编制抵销分录时下列处理错误的是（ ）。
- A.应抵销应收账款400万元  
B.应抵销信用减值损失40万元  
C.应抵销递延所得税资产10万元  
D.应抵销所得税费用10万元
- 27.12 甲公司和乙公司均采用资产负债表债务法核算所得税，适用的所得税税率均为25%。甲公司为乙公司的母公司，2×23年8月甲公司从乙公司购入一批存货，该批存货购买价格为500万元，成本为350万元，未计提存货跌价准备。截至年末甲公司将该批存货对外出售60%，甲公司对剩余存货计提20万元存货跌价准备。不考虑其他相关事项，该笔业务在甲公司合并资产负债表中“递延所得税资产”项目的列示金额是（ ）。
- A.15万元  
B.10万元  
C.5万元  
D.零
- 27.13 甲公司和乙公司均采用资产负债表债务法核算所得税，适用的所得税税率均为25%。2×22年8月1日，甲公司自非关联方A公司购入乙公司60%的股份，取得股权后甲公司能够控制乙公司。2×22年12月4日，乙公司将一批商品出售给甲公司，售价100万元，销售成本为70万元，截至年末甲公司尚未出售该批存货。2×23年年末甲公司将上年从乙公司购入的存货对外出售80%。不考虑其他因素，2×23年甲公司编制合并财务报表时因该内部交易调整“少数股东损益”的金额是（ ）。
- A.22.5万元  
B.7.2万元  
C.6万元  
D.1.5万元
- 27.14 2×23年1月1日，甲公司对乙公司进行投资，占乙公司有表决权股份的85%，能够控制乙公司。2×23年10月1日甲公司出资2 000万元从乙公司少数股东A公司再次购入乙公司5%的股权，当日甲公司资本公积500万元，乙公司按购买日公允价值持续计算的净资产为38 000万元。不考虑其他因素，甲公司在合并财务报表中正确的会计处理是（ ）。
- A.确认投资收益100万元  
B.冲减资本公积100万元  
C.确认投资收益25万元  
D.冲减资本公积25万元
- 27.15 2×23年1月1日，甲公司支付价款5 000万元从集团内部乙公司取得A公司70%的股权，能够对A公司实施控制，当日，A公司在最终控制方合并财务报表中净资产账面价值为8 000万元（无商誉）。2×23年12月1日，甲公司支付价款500万元再次购入A公司5%股权，当日，A公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值为8 800万元。不考虑其他因素，甲公司在合并财务报表中应确认的商誉是（ ）。
- A.460万元  
B.60万元  
C.400万元  
D.零

27.16 2×22年1月1日，甲公司以其银行存款600万元取得对乙公司的股权投资，占乙公司有表决权股份的5%，对乙公司不具有重大影响，甲公司将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。2×22年12月31日，该股权投资的公允价值为700万元。2×23年7月1日，乙公司可辨认净资产的公允价值为15 000万元，甲公司以其11 600万元对乙公司进行投资，取得乙公司有表决权股份的65%，能够控制乙公司，当日原5%股权的公允价值为900万元。甲公司取得乙公司两次股权的交易不属于“一揽子交易”。交易前，甲公司、乙公司以及乙公司原控股股东均不存在关联方关系。甲公司为此次合并交易支付评估费100万元。不考虑所得税等其他因素，下列关于该交易在合并财务报表会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.合并商誉为1 700万元
- B.甲公司个别财务报表中应确认的投资收益为1 800万元
- C.合并成本为12 500万元
- D.甲公司合并财务报表中应确认的投资收益为300万元

27.17 甲公司对乙公司进行投资占有表决权股份的40%，对乙公司具有重大影响。2×23年12月1日，甲公司对乙公司长期股权投资的账面价值为3 600万元，其中，投资成本为3 000万元，损益调整为100万元，其他权益变动为500万元，公允价值为4 000万元。当日，甲公司再次支付4 000万元自非关联方A公司取得乙公司40%的股权，能够对乙公司实施控制，以上交易不属于“一揽子交易”。不考虑其他因素，甲公司在编制合并财务报表时应确认的投资收益是（ ）。

- A.500万元
- B.400万元
- C.1 000万元
- D.900万元

27.18 2×22年1月1日，甲公司以其银行存款2 500万元取得对乙公司20%有表决权的股份，甲公司能够对乙公司施加重大影响。当日乙公司可辨认净资产的账面价值为12 000万元（与公允价值相等）。2×22年乙公司其他债权投资增值500万元，当年实现净利润1 000万元，无其他所有者权益变动。2×23年1月1日甲公司支付6 960万元自非关联方取得乙公司有表决权股份的40%，能够控制乙公司（两次股权的交易不属于“一揽子交易”），当日原20%股权的公允价值为3 480万元。不考虑其他因素，下列关于在合并财务报表中处理正确的是（ ）。

- A.甲公司合并成本为9 760万元
- B.甲公司合并财务报表中应确认的投资收益为0
- C.甲公司合并成本为10 440万元
- D.甲公司合并财务报表中应确认的投资收益为680万元

27.19 2×22年1月1日，甲公司支付银行存款5 000万元自非关联方取得乙公司80%股权，投资当日乙公司可辨认净资产的公允价值为6 000万元。2×22年1月1日至2×23年12月31日，乙公司净资产增加1 000万元，其中按购买日公允价值持续计算实现净利润800万元，持有其他权益工具投资公允价值上升增加其他综合收益200万元。2×24年1月2日，甲公司转让40%持有的乙公司股权，收取现金3 225万元存入银行，转让后甲公司对乙公司的持股比例为40%，能够对其施加重大影响。处置股权日，剩余40%股权的



公允价值为3 225万元。不考虑其他因素，甲公司因丧失控制权在合并财务报表中确认的投资收益金额是（ ）。

- A.810万元                      B.850万元                      C.650万元                      D.1 450万元

27.20 2×23年12月31日，甲公司与乙公司设立丙公司，丙公司注册资本为1 000万元。甲公司用账面价值700万元、公允价值1 000万元的房屋对丙公司出资，占丙公司股权的80%；乙公司以现金250万元对丙公司出资，占丙公司股权的20%。甲公司控制丙公司。不考虑其他因素，2×23年12月31日，甲公司下列各项会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A.合并财务报表中，房屋的账面价值为1 000万元  
B.合并财务报表中，少数股东权益为250万元  
C.个别财务报表中，不应确认资产处置损益300万  
D.个别财务报表中，确认对丙公司的长期股权投资800万元

27.21 下列各项关于集团股份支付会计处理的表述中，错误的是（ ）。

- A.结算企业以其自身权益工具结算，接受服务企业没有结算义务的，结算企业和接受服务企业均应作为权益结算的股份支付  
B.结算企业以集团内其他企业权益工具结算，接受服务企业没有结算义务的，结算企业应作为现金结算的股份支付，合并财务报表中应作为权益结算股份支付  
C.结算企业以现金结算，接受服务企业没有结算义务，结算企业作为以现金结算的股份支付，接受服务企业作为以权益结算的股份支付  
D.接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为以权益结算的股份支付

## 二、多项选择题

27.22 投资方持有被投资方半数以上表决权时，一般情况下证明对被投资方拥有权力，下列情形中假设拥有半数以上表决权，但投资方不对被投资方拥有权力情形有（ ）。

- A.被投资方相关活动被法院、接管人、清算人等其他方主导  
B.根据公司章程规定相关活动需经过有表决权股份2/3以上方可通过  
C.拥有的表决权并不是实质性权利  
D.不具有主导相关活动的现时能力

27.23 甲公司直接投资占乙公司有表决权股份的49.8%，根据公司章程规定，拥有50%以上表决权可主导相关活动。甲公司发生下列交易或事项后，能够表明甲公司对乙公司拥有权力的有（ ）。

- A.甲公司购买乙公司发行的可转换公司债券，6个月后转股可取得乙公司0.5%的股份  
B.甲公司与乙公司另一股东A公司达成长期托管协议，根据协议约定，甲公司受托管理A公司对乙公司1%的股权投资  
C.甲公司另一全资子公司B公司持有乙公司1.2%的表决权股份  
D.甲公司另一联营企业C公司持有乙公司2%的表决权股份

- 27.24 甲公司为非投资性主体，系乙公司和丙公司的母公司。乙公司为投资性主体，拥有两家全资子公司，两家子公司均不为乙公司的投资活动提供相关服务，丙公司为股权投资基金，拥有两家联营企业，丙公司对其拥有的两家联营企业按照公允价值考核和评价管理层业绩。不考虑其他因素，下列关于甲公司、乙公司和丙公司对其所持股权投资的会计处理中，正确的有（ ）。
- A.乙公司不应编制合并财务报表
  - B.丙公司在个别财务报表中对其拥有的两家联营企业的投资应按照公允价值计量，公允价值变动计入当期损益
  - C.乙公司在个别财务报表中对其拥有的两家子公司应按照公允价值计量，公允价值变动计入当期损益
  - D.甲公司在编制合并财务报表时，应以公允价值计量通过乙公司间接控制的两家子公司，公允价值变动计入当期损益
- 27.25 在编制合并财务报表时，应将母公司与子公司，子公司相互之间发生的对合并财务报表相关项目有影响的业务进行调整抵销处理。下列各项关于编制调整或抵销分录的表述中，正确的有（ ）。
- A.在编制合并财务报表前，需要统一母子公司的会计政策和会计估计
  - B.母公司与子公司、子公司相互之间销售商品未实现内部交易损益需要抵销
  - C.母公司与子公司、子公司相互之间销售固定资产未实现内部交易损益需要抵销
  - D.无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损益，应在“归属于母公司所有者的净利润”与“少数股东损益”之间分配抵销
- 27.26 2×23年度，甲公司所属企业集团内各公司发生的下列交易或事项中，不考虑其他因素，会引起甲公司合并财务报表中归属于母公司所有者权益金额减少的有（ ）。
- A.2月3日，甲公司向其控股60%的子公司（乙公司）捐赠货币资金3 000万元
  - B.12月31日，甲公司的子公司（丁公司）持有的作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算的股票投资公允价值相对年初下降1 200万元
  - C.8月20日，甲公司的子公司（戊公司）以资本公积转增股本，每10股转增3股
  - D.9月10日，甲公司控股70%的子公司（丙公司）向所有股东按持股比例派发1亿元的股票股利
- 27.27 2×22年1月1日，甲公司自非关联方购入乙公司80%股权，能够控制乙公司。除乙公司外，甲公司无其他子公司。2×22年度，乙公司按照购买日可辨认净资产公允价值为基础计算实现的净利润为2 000万元，无其他所有者权益变动。2×22年12月31日，甲公司合并财务报表中少数股东权益为825万元。2×23年度，乙公司按购买日可辨认净资产公允价值为基础计算的净亏损为5 000万元，无其他所有者权益变动。2×23年12月31日，甲公司个别财务报表中所有者权益总额为8 500万元。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司2×22年度和2×23年度合并财务报表列报的表述中，正确的有（ ）。
- A.2×23年度少数股东损益为-1 000万元
  - B.2×22年度少数股东损益为400万元
  - C.2×23年12月31日归属于母公司股东权益为6 100万元
  - D.2×23年12月31日少数股东权益为0

- 27.28 对于分步交易实现的企业合并，首先需判断是否属于“一揽子交易”，下列各项中属于“一揽子交易”的判断标准有（ ）。
- A.交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的
  - B.交易整体才能达成一项完整的商业结果
  - C.一项交易的发生与其他交易的发生无直接关系
  - D.一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的
- 27.29 甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。甲公司为乙公司的母公司，2×23年7月1日，乙公司将其自用的一项非专利技术转让给甲公司，售价500万元，增值税为30万元，该非专利技术的原值为800万元，已计提摊销500万元，已计提减值准备50万元。甲公司取得后作为管理用无形资产核算，预计尚可使用5年，无残值，采用直线法计提摊销（与原乙公司会计估计相同）。不考虑所得税等其他因素，甲公司年末编制合并财务报表时，下列会计处理正确的有（ ）。
- A.抵销资产处置收益250万元
  - B.抵销管理费用25万元
  - C.抵销无形资产250万元
  - D.抵销应交税费30万元
- 27.30 2×22年1月1日，甲公司以其银行存款600万元取得同一集团A公司持有的乙公司5%的表决权股份，因不具有重大影响，甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算。2×22年12月31日该股权投资的公允价值为700万元。2×23年7月1日，甲公司支付10100万元对乙公司进行投资，取得乙公司有表决权股份的65%。当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值为16000万元（无商誉），增加投资后甲公司能够控制乙公司。甲公司取得乙公司两次股权的交易不属于“一揽子交易”。不考虑其他因素，下列会计处理符合企业会计准则规定的有（ ）。
- A.在个别财务报表中应确认投资收益300万元
  - B.在合并财务报表中合并成本为11200万元
  - C.在合并财务报表中应确认商誉为-1400万元
  - D.在个别财务报表中应确认资本公积400万元
- 27.31 下列各项中，关于同一控制下企业合并增加的子公司或业务编制合并财务报表的表述中正确的有（ ）。
- A.编制合并资产负债表时，无须调整合并资产负债表的期初数
  - B.编制合并利润表时，应将该子公司或业务自合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表
  - C.编制合并现金流量表时，应当将该子公司或业务自合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表
  - D.同一控制下企业合并增加的子公司或业务，视同合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的
- 27.32 下列各项关于母公司一次交易处置子公司长期股权投资而丧失控制权在合并财务报表会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.终止确认相关资产负债、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益的账面价值
  - B.按照丧失控制权日的公允价值对剩余股权进行重新计量，将剩余股权按照金融工具确认与计量准则进行核算

C.处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益

D.与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益（可转损益部分）、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期损益

27.33 甲公司是一家集团公司，拥有乙公司和丙公司两家子公司。2×23年1月1日，经甲公司股东大会批准，向乙公司的高级管理人员授予丙公司的股票期权。不考虑其他因素，下列各项对该股份支付在个别财务报表和合并财务报表会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.在甲公司个别财务报表作为现金结算的股份支付
- B.在乙公司个别财务报表作为权益结算的股份支付
- C.在合并财务报表作为权益结算的股份支付
- D.在合并财务报表作为现金结算的股份支付

### 三、综合题

27.34 甲上市公司为扩大生产经营规模，实现生产经营互补，2×23年1月控股合并了乙公司。有关情况如下：

（1）2×23年1月1日，甲公司通过发行2 000万股普通股（每股面值1元，市价为4.2元）取得了乙公司80%的股权，并于当日开始对乙公司生产经营决策实施控制。

①合并前，甲、乙公司之间不存在任何关联方关系。

②2×23年1月1日，乙公司可辨认净资产公允价值为9 000万元（与账面价值相同）。

③乙公司2×23年实现净利润900万元，除实现净利润外，未发生其他影响所有者权益变动的交易或事项，当年度也未向投资者分配利润。2×23年12月31日所有者权益总额为9 900万元。具体情况如下表所示：

单位：万元

项目	金额（2×23年1月1日）	金额（2×23年12月31日）
实收资本	4 000	4 000
资本公积	1 500	1 500
其他综合收益	500	500
盈余公积	1 000	1 090
未分配利润	2 000	2 810
合计	9 000	9 900

（2）2×23年甲、乙公司发生的内部交易或事项如下：

①2月15日，甲公司以每件4万元的价格自乙公司购入200件A商品，款项于6月30日支付。乙公司A商品的成本为每件2.8万元。至2×23年12月31日，该批商品已对外售出80%，销售价格为每件4.3万元。

②6月29日，乙公司出售一件产品给甲公司，甲公司购入后作为管理用固定资产并立即使用。该产品的成本为600万元，未计提存货跌价准备，售价为720万元。甲公司取得该固定



资产后，按照年限平均法计提折旧，预计使用年限为10年，预计净残值为零。

至2×23年12月31日，甲公司尚未支付该款项。乙公司根据预期信用损失法对该项应收账款计提坏账准备36万元。

③1月1日，甲公司与乙公司签订协议，自当日起有偿使用乙公司的某块场地，使用期限为1年，使用费为60万元，款项于当日支付，乙公司不提供任何后续服务。

甲公司将该使用费计入管理费用。乙公司将该使用费收入全部作为其他业务收入（符合收入确认条件）核算。

④甲公司于2×23年12月26日与乙公司签订商品购销合同，并于当日支付合同预付款180万元。至2×23年12月31日，乙公司尚未发货。

（3）其他有关资料：

①不考虑甲公司发行股票过程中的交易费用。

②甲、乙公司均按照净利润的10%提取法定盈余公积。

③本题中涉及的有关资产均未出现减值迹象。

④不考虑相关税费等其他因素影响。（答案中的金额单位以万元表示）

要求：

（1）判断上述企业合并的类型，并说明原因。

（2）确定甲公司对乙公司长期股权投资的初始投资成本，并编制确认长期股权投资的会计分录。

（3）确定个别财务报表中甲公司对乙公司长期股权投资在2×23年12月31日的账面价值。

（4）编制甲公司2×23年12月31日合并财务报表的调整抵销分录。（无须编制与合并现金流量表相关的抵销分录）

**27.35** 甲公司2×22年至2×23年与股权投资相关的经济业务如下：

（1）2×22年1月1日，甲公司以其持有的对A公司股权（作为交易性金融资产核算）交换乙公司持有B公司60%的股权，并于当日起甲公司能够对B公司实施控制。甲公司该项交易性金融资产的账面价值为7 800万元（其中成本为7 000万元，公允价值变动为800万元），其公允价值为8 000万元。乙公司长期股权投资的账面价值为7 800万元，公允价值为8 200万元，甲公司向乙公司支付补价200万元，该交换具有商业实质，甲公司与乙公司及B公司在合并前均无关联方关系。当日B公司所有者权益总额为12 000万元，其中股本为5 000万元，资本公积3 000万元，其他综合收益300万元，盈余公积1 200万元，未分配利润2 500万元。B公司各项可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。

（2）2×22年12月1日，B公司将一项管理用无形资产转让给甲公司，取得转让价款2 000万元，该无形资产的原值为3 000万元，已提摊销1 800万元，未计提减值准备。甲公司取得后作为管理用无形资产核算，预计尚可使用5年，无残值，采用直线法计提摊销。至年末B公司仍未收到转让价款，B公司根据预期信用损失法计提坏账准备50万元。

（3）2×22年12月15日，甲公司一批存货出售给B公司，该批存货的成本为380万元，售价为400万元，款项已收存银行。至年末B公司尚未对外出售，B公司个别报表中对该批存货计提存货跌价准备50万元。



(4) 2×22年B公司实现净利润5 000万元，其他债权投资期末公允价值下降200万元（未发生减值），宣告并发放现金股利500万元（甲公司投资后分配）。

(5) 2×23年5月9日，B公司将上年从甲公司购入的存货对外全部出售。

(6) 2×23年9月3日，B公司收到上年转让无形资产的价款，并存入银行。

(7) 2×23年B公司实现净利润6 000万元，其他债权投资期末公允价值上升300万元，宣告并发放现金股利1 000万元。

其他资料：不考虑增值税、所得税等相关税费，B公司按净利润的10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积，除上述内部交易外，甲公司与B公司无其他内部交易。

要求：

(1) 根据资料(1)，分析甲公司该项业务是否适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》，并说明理由。

(2) 根据资料(1)，分析甲公司取得B公司股权是否属于企业合并，并说明理由；如果属于企业合并，请说明是同一控制下的企业合并，还是非同一控制下的企业合并，并说明理由。

(3) 根据资料(1)，计算甲公司购买日的合并商誉。

(4) 根据资料(1)，编制与甲公司取得B公司股权相关的会计分录。

(5) 根据上述资料，编制2×22年度及2×23年度合并报表中相关的调整与抵销分录。（答案中的金额单位以万元表示）

**27.36** 甲上市公司（以下简称“甲公司”）2×21年至2×23年发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×21年8月30日，甲公司公告购买丁公司持有的乙公司60%股权。购买合同约定，以2×21年7月31日经评估确定的乙公司净资产价值52 000万元为基础，甲公司以每股6元的价格定向发行6 000万股本公司股票作为对价，收购乙公司60%股权。

12月26日，该交易取得证券监管部门核准；12月30日，双方完成资产交接手续；12月31日，甲公司向乙公司董事会派出7名成员，能够控制乙公司的财务和经营决策；该项交易后续不存在实质性障碍。

12月31日，乙公司可辨认净资产以7月31日评估值为基础进行调整后的公允价值为54 000万元（有关可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同）。当日，乙公司股本为10 000万元，资本公积为20 000万元，盈余公积为9 400万元、未分配利润为14 600万元；甲公司股票收盘价为每股6.3元。

2×22年1月5日，甲公司办理完毕相关股份登记，当日甲公司股票收盘价为每股6.7元，乙公司可辨认净资产公允价值为54 000万元；1月7日，完成该交易相关验资程序，当日甲公司股票收盘价为每股6.8元，期间乙公司可辨认净资产公允价值未发生变化。

该项交易中，甲公司为取得有关股权以银行存款支付评估费100万元、法律费300万元，为发行股票支付券商佣金2 000万元。

甲、乙公司在该项交易前不存在关联关系。

(2) 2×22年3月31日，甲公司支付2 600万元取得丙公司30%股权并能对丙公司施加重大影响。当日，丙公司可辨认净资产的账面价值为8 160万元，可辨认净资产公允价值为

9 000万元，其中，有一项无形资产公允价值为840万元，账面价值为480万元，该无形资产预计仍可使用5年，预计净残值为零，采用直线法摊销；一项固定资产公允价值为1 200万元，账面价值为720万元，预计仍可使用6年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

假定上述固定资产或无形资产均自甲公司取得丙公司30%股权后的下月开始计提折旧或摊销。

丙公司2×22年实现净利润2 400万元，其他综合收益减少120万元，假定有关利润和其他综合收益在年度中均匀实现。

(3) 2×22年6月20日，甲公司将本公司生产的A产品出售给乙公司，售价为300万元，成本为216万元。乙公司将取得的A产品作为管理用固定资产，取得时即投入使用，预计使用5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。至2×22年年底，甲公司尚未收到乙公司购买A产品价款。甲公司对账龄在1年以内的应收账款（含应收关联方款项）按照账面余额的5%计提坏账准备。

(4) 乙公司2×22年实现净利润6 000万元，其他综合收益增加400万元。乙公司2×22年12月31日股本为10 000万元，资本公积为20 000万元，其他综合收益为400万元，盈余公积为10 000万元，未分配利润为20 000万元。

(5) 甲公司2×22年向乙公司销售A产品形成的应收账款于2×23年结清。

其他有关资料：甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为13%，本题不考虑除增值税外其他相关税费；售价均不含增值税；本题中有关公司均按净利润的10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。

要求：

(1) 确定甲公司合并乙公司的购买日，并说明理由；计算该项合并中应确认的商誉，并编制相关会计分录。

(2) 确定甲公司对丙公司投资应采用的核算方法，并说明理由；编制甲公司确认对丙公司长期股权投资的会计分录；计算甲公司2×22年持有丙公司股权应确认的投资收益，并编制甲公司个别财务报表中对该项股权投资账面价值调整相关的会计分录。

(3) 编制甲公司2×22年12月31日合并乙公司财务报表相关的调整和抵销分录。

(4) 计算甲公司2×23年12月31日合并乙公司财务报表时，抵销上年双方未实现内部交易对年初未分配利润影响的金额并编制与内部交易相关的抵销分录。

### 27.37 甲公司相关年度发生的交易或事项如下：

(1) 2×22年1月1日，甲公司以发行4 000万股普通股（面值1元/股）为对价，从控股股东乙公司购买其持有的丙公司70%股权。当日，甲公司所发行股份的公允价值为7元/股；丙公司账面所有者权益为22 000万元，其中股本2 000万元，资本公积8 000万元，盈余公积8 000万元，未分配利润4 000万元。另外，甲公司以银行存款支付中介机构费用1 000万元。

甲公司当日对丙公司的董事会进行改选，改选后能够控制丙公司的相关活动。

(2) 2×22年3月10日，甲公司将其成本为600万元的商品以800万元的价格出售给丙公司。至2×22年12月31日，丙公司自甲公司购入的商品已对外出售40%，售价为400万元；其余60%部分尚未对外销售，形成存货。

2×22年7月2日，甲公司以1 800万元的价格将一项专利技术转让给丙公司使用。该专利技术的成本为1 200万元，已摊销120万元，未计提减值准备。丙公司将受转让的非专利技术

用于内部管理，原预计使用10年，已使用1年，预计尚可使用9年，预计净残值为零，采用直线法摊销。

至2×22年12月31日，丙公司尚未支付上述交易价款；甲公司对账龄在1年以内包括关联方在内的应收款项，按照预期信用损失法，按其余额的5%计提坏账准备。

(3) 2×22年度，丙公司实现净利润3 000万元，因持有金融资产确认其他综合收益600万元。2×22年12月31日，丙公司账面所有者权益金额为25 600万元，其中，股本2 000万元，资本公积8 000万元，其他综合收益600万元，盈余公积8 300万元，未分配利润6 700万元。

(4) 丙公司2×23年第一季度实现净利润1 000万元，其他综合收益未发生变化。2×23年3月31日，丙公司账面所有者权益为26 600万元，其中，股本2 000万元，资本公积8 000万元，其他综合收益600万元，盈余公积8 300万元，未分配利润7 700万元。

(5) 2×23年4月1日，甲公司支付价款14 600万元自外部独立第三方购买其所持丙公司30%股权，从而使丙公司成为甲公司的全资子公司。

其他有关资料：第一，合并日，丙公司在其个别财务报表中资产、负债的账面价值与其在乙公司合并财务报表中的账面价值相同。第二，甲公司和丙公司均按照净利润的10%提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积。第三，本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，判断甲公司合并丙公司的类型，说明理由；计算甲公司对丙公司长期股权投资的成本，并编制相关会计分录；编制合并日甲公司合并丙公司的抵销分录。

(2) 根据上述资料，编制甲公司2×22年度合并财务报表相关的调整和抵销分录。

(3) 根据资料(5)，判断甲公司2×23年4月购买丙公司30%股权的性质，计算对丙公司30%股权投资在甲公司个别财务报表中应确认的金额，并编制相关会计分录。

(4) 根据上述资料，编制甲公司购买丙公司30%股权时合并财务报表长期股权投资和所有者权益相关的调整和抵销分录(答案中的金额单位用万元表示)。

### 27.38 甲公司2×23年有关交易或事项如下：

(1) 2×23年甲公司和其控股股东P公司以及无关联第三方丙公司签订协议，分别从P公司处购买其持有乙公司60%的股权，以发行1 800万股股票作为对价，发行价4元/股；从丙公司处购买少数股权40%，以银行存款支付5 000万元，7月1日办理完毕交接手续，改选董事会成员。当日乙公司所有者权益账面价值8 000万元(其中：股本2 000万元，资本公积3 200万元，盈余公积1 600万元，未分配利润1 200万元)。

(2) 2×23年1月1日，甲公司账上应收乙公司账款560万元，已计提坏账准备34万元。乙公司存货中有360万元是自甲公司(上年)购入拟出售的，但尚未出售，甲公司出售时账面价值220万元，至2×23年7月1日上述存货已经全部对外销售。甲公司个别报表中计提的坏账准备无变化。

(3) 7月8日，甲公司将其自用的无形资产以500万元出售给乙公司，无形资产原价200万元，已计提摊销40万元，尚可使用年限5年，乙公司购入后作为管理用无形资产，款项未付。

(4) 2×23年12月31日，甲公司应收乙公司的两次账款均未收回，甲公司再一次计提坏账准备59万元(累计共计提93万元)，乙公司年初账上的存货已全部对外出售。

(5) 乙公司下半年实现净利润800万元, 其他综合收益增加120万元。所有者权益项目: 股本2 000万元, 资本公积3 200万元, 其他综合收益120万元, 盈余公积1 680万元, 未分配利润1 920万元。

要求:

- (1) 判断甲公司合并乙公司属于什么类型的合并, 并说明理由。
- (2) 甲公司应确认的长期股权投资的初始投资成本是多少, 并编制相关会计分录。
- (3) 编制甲公司2×23年度合并报表中有关的调整抵销分录。(答案中的金额单位用万元表示)

**27.39** 甲公司2×22年至2×23年有关股权投资的经济业务如下:

(1) 2×22年1月1日, 甲公司向控股股东A公司以银行存款支付13 000万元取得乙公司80%股权, 并能够对乙公司实施控制, 当日乙公司净资产账面价值为12 000万元, 在A公司合并报表中净资产账面价值为15 000万元。乙公司系A公司多年前自集团外部购入, A公司编制合并报表时确认乙公司商誉800万元。当日, 甲公司个别报表中资本公积3 000万元, 盈余公积2 000万元。

(2) 2×22年7月1日, 甲公司与丙公司控股股东B公司(非关联方)达成战略框架协议。根据协议约定, 甲公司 will 向B公司支付价款30 000万元, 收购丙公司80%股权, 款项分两次支付, 在签订协议时支付50%, 在2×23年4月30日前支付其余50%。为保障甲公司权益, 在支付第一笔款项时, B公司转让丙公司股权的30%, 并允许甲公司向丙公司派出一名董事, 但在支付第二笔款项之前甲公司不享有丙公司的收益权和表决权。

2×22年12月31日, 甲公司已完成对丙公司30%股权的变更登记。2×23年4月30日, 甲公司向B公司支付剩余款项, 取得丙公司控制权。

(3) 2×22年12月1日, 甲公司取得丁公司10%的股权, 以银行存款支付购买价款1 000万元, 甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。至2×22年12月31日, 该股权的公允价值为1 020万元。

(4) 2×23年1月1日, 甲公司自C公司(非关联方)取得丁公司60%的股权, 支付购买价款5 120万元, 根据对赌条款约定, 如果丁公司2×23年至2×24年累计净利润达到2 000万元, 甲公司需额外支付C公司价款, 在购买日, 该或有对价的公允价值为1 000万元。甲公司评估认为丁公司未来两年累计净利润超过2 000万元的概率高于50%。丁公司购买日可辨认净资产账面价值为9 500万元, 其中, 股本4 000万元, 资本公积1 000万元, 盈余公积1 500万元, 其他综合收益300万元, 未分配利润2 700万元; 可辨认净资产公允价值为10 000万元, 公允价值和账面价值的差额源自一台办公设备, 该设备预计尚可使用5年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。

(5) 2×23年7月1日, 丁公司向甲公司出售一批商品, 该商品成本为1 200万元, 售价为1 500万元, 甲公司取得后至年末尚未对外出售, 款项尚未支付。丁公司根据预期信用损失计提坏账准备150万元。

(6) 2×23年, 丁公司实现净利润1 800万元, 分派现金股利300万元, 未发生其他影响所有者权益变动的事项。

(7) 2×23年, 甲公司将乙公司作为一个资产组进行减值测试, 确定该资产组的可收回金额为15 500万元, 合并报表中可辨认净资产的账面价值为15 200万元。



其他资料：不考虑相关税费等其他因素，甲公司按净利润的10%计提法定盈余公积。

要求：

- (1) 根据资料(1)，计算取得乙公司股权的入账金额，并编制会计分录。
- (2) 根据资料(2)，提示甲公司取得丙公司30%股权的会计处理，并简述理由。
- (3) 根据资料(3)，编制相关会计分录。
- (4) 根据资料(4)，计算合并成本和合并商誉的金额，并编制取得股权投资相关会计分录。
- (5) 编制2×23年度甲公司与丁公司年末编制合并报表的调整与抵销分录。
- (6) 根据资料(1)和(7)，不考虑其他因素，计算2×23年年末合并报表中列报的商誉金额。(答案中的金额单位以万元表示)

**27.40** 甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)2×22年、2×23年发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×22年2月10日，甲公司自公开市场以6.8元/股的价格购入乙公司股票2 000万股，占乙公司发行在外股份数量的4%，取得股票过程中另支付相关税费等40万元。甲公司在取得该部分股份后，未以任何方式参与乙公司日常管理，也未拥有向乙公司派出董事及管理人员的权利，且甲公司未将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

(2) 2×22年6月30日，甲公司以4800万元取得丙公司20%股权。当日，交易各方办理完成了股权变更登记手续，丙公司可辨认净资产公允价值为28 000万元，其中除一项土地使用权的公允价值为2 400万元、账面价值为1 200万元外，其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。该土地使用权未来仍可使用10年，丙公司采用直线法摊销，预计净残值为零。当日，根据丙公司章程规定，甲公司向丙公司董事会派出一名成员，参与财务和生产经营决策。

(3) 2×22年12月31日，乙公司股票的收盘价为8元/股。

(4) 2×23年6月30日，甲公司自公开市场进一步购买乙公司股票20 000万股(占乙公司发行在外普通股的40%)，购买价格为8.5元/股，支付相关税费400万元。当日，有关股份变更登记手续办理完成，乙公司可辨认净资产公允价值为400 000万元。购入上述股份后，甲公司立即对乙公司董事会进行改选，改选后董事会由7名董事组成，其中甲公司派出4名成员。乙公司章程规定，除公司合并、分立等事项应由董事会2/3成员通过外，其他财务和生产经营决策由董事会1/2以上(含1/2)成员通过后实施。

(5) 2×23年，甲公司与乙公司、丙公司发生的交易或事项如下：

7月20日，甲公司将其生产的一台设备销售给丙公司，该设备在甲公司的成本为600万元，销售给丙公司的售价为900万元，有关款项已通过银行存款收取。丙公司将取得的设备作为存货，至2×23年末，尚未对外销售。

8月30日，甲公司自乙公司购进一批产品，该批产品在乙公司的成本为800万元，甲公司的购买价格为1 100万元，相关价款至2×23年12月31日尚未支付。甲公司已将其中的30%对集团外销售。乙公司对1年以内应收账款(含应收关联方款项)按余额5%计提坏账准备。

(6) 丙公司2×23年实现净利润4 000万元，2×22年年末持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产在2×23年数量未发生变化，年末公允价值下跌400万元，该金融资产未发生预期信用损失。



其他有关资料：

本题中不考虑所得税等相关税费影响以及其他因素；有关各方在交易前不存在任何关联方关系。

要求：

(1) 判断甲公司取得乙公司4%股份应当划分的资产类别并说明理由，编制甲公司2×22年与取得和持有乙公司股份相关的会计分录；确定甲公司取得丙公司20%股权应当采取的核算方法并说明理由，编制甲公司2×22年与取得丙公司股权相关的会计分录。

(2) 判断甲公司对乙公司企业合并的类型并说明理由；确定甲公司对乙公司的合并日或购买日并说明理由；确定该项交易的企业合并成本，判断企业合并类型为非同一控制下企业合并的，计算确定该项交易中购买日应确认的商誉金额。

(3) 计算甲公司2×23年度合并利润表中应当确认的投资收益。编制甲公司2×23年个别财务报表中与持有丙公司投资相关的会计分录。

(4) 编制甲公司2×23年合并财务报表时与丙公司、乙公司未实现内部交易损益相关的调整或抵销分录。

**27.41** 甲公司为上市公司，原持有乙公司30%股权，能够对乙公司施加重大影响。甲公司2×22年及2×23年发生的相关交易事项如下：

(1) 2×22年1月1日，甲公司从乙公司的控股股东丙公司受让乙公司50%股权，受让价格为13 000万元，款项已用银行存款支付，并办理了股东变更登记手续。购买日，乙公司可辨认净资产的账面价值为18 000万元，公允价值为20 000万元（含原未确认的无形资产公允价值2 000万元），除原未确认入账的无形资产外，其他各项可辨认资产及负债的公允价值与账面价值相同，且不存在或有负债。上述无形资产系一项商标权，自购买日开始尚可使用10年，预计净残值为零，采用直线法摊销。甲公司受让乙公司50%后，共计持有乙公司80%股权，能够对乙公司实施控制。甲公司受让乙公司50%股权时，所持乙公司30%股权的账面价值为5 400万元，其中，投资成本4 500万元，损益调整870万元，其他权益变动30万元；公允价值为6 200万元。

(2) 2×22年1月1日，乙公司个别财务报表中所有者权益的账面价值为18 000万元，其中，股本15 000万元，资本公积100万元，盈余公积为290万元，未分配利润2 610万元。2×22年度，乙公司个别财务报表实现净利润500万元，因其他债权投资公允价值变动产生的其他综合收益60万元。

(3) 2×23年1月1日，甲公司向丁公司转让乙公司70%股权，转让价格为20 000万元，款项已经收到，并办理完成股东变更登记手续。出售日，甲公司所持乙公司剩余10%股权的公允价值为2 500万元。转让乙公司70%股权后，甲公司不能对乙公司实施控制、共同控制和重大影响，甲公司将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

其他相关资料：

(1) 甲公司与丙公司、丁公司于交易发生前无任何关联方关系。甲公司受让乙公司50%股权后，甲公司与乙公司无任何关联方交易。

(2) 乙公司按照净利润的10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。2×22年度及2×23年度，乙公司未向股东分派利润。

(3) 不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，计算甲公司2×22年度个别财务报表中受让乙公司50%股权后长期股权投资的初始投资成本，并编制与取得该股权相关的会计分录。

(2) 根据资料(1)，计算甲公司2×22年度合并财务报表中因购买乙公司发生的合并成本及应列报的商誉。

(3) 根据资料(1)，计算甲公司2×22年度合并财务报表中因购买乙公司50%股权应确认的投资收益。

(4) 根据资料(1)和(2)编制甲公司2×22年度合并资产负债表和合并利润表相关的调整及抵销分录。

(5) 根据上述资料，计算甲公司2×23年度个别财务报表中因处置70%股权应确认的投资收益，并编制相关会计分录。

(6) 根据上述资料，计算甲公司2×23年度合并财务报表中因处置70%股权应确认的投资收益(答案中的金额单位用万元表示)。

27.42 甲公司相关年度发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×21年1月1日，甲公司以发行5 000万股普通股为对价，从丙公司购买其所持乙公司60%的股权，当日办理完成股权过户登记手续。甲公司所发行股票面值为每股1元，公允价值为每股10元。此外，甲公司以银行存款支付乙公司股权评估相关费用150万元。

2×21年1月1日，乙公司净资产账面价值为65 000万元，其中股本25 000万元，资产公积5 000万元，盈余公积26 000万元，未分配利润9 000万元；可辨认净资产公允价值为80 000万元。公允价值与账面价值差额为一宗土地使用权评估增值15 000万元，其他资产、负债的账面价值等于公允价值。该土地使用权尚可使用50年，预计净残值为零，采用直线法摊销。当日，甲公司对乙公司董事会改选，改选后能控制乙公司。

甲公司购买乙公司前，乙公司为甲公司常年客户；除此以外，甲公司、乙公司、丙公司不存在其他关系。

(2) 2×21年6月25日，甲公司出售其生产的设备给乙公司，售价2 500万元，成本2 000万元，乙公司作为管理用固定资产，并在2×21年6月28日投入使用。预计可使用10年，净残值为零，采用年限平均法计提折旧。至年末，销售款项尚未结算，甲公司采用预期信用损失法计提坏账准备125万元。

(3) 2×21年度，乙公司实现净利润6 000万元，持有的金融资产公允价值上升确认其他综合收益1 000万元；2×21年12月31日，按购买日乙公司净资产账面价值持续计算的净资产为72 000万元，其中股本25 000万元，资本公积5 000万元，其他综合收益1 000万元，盈余公积26 600万元，未分配利润14 400万元。

(4) 2×22年度，乙公司实现净利润5 000万元，持有的金融资产公允价值上升确认其他综合收益200万元。甲公司编制合并财务报表时，将乙公司作为一个资产组，2×21年年末减值测试时，没有发现该资产组存在减值。2×22年12月末，甲公司对该资产组减值测试，其可收回金额92 000万元，乙公司净资产账面价值为77 200万元。甲公司应收乙公司销售款尚未结算。

(5) 2×23年1月1日至3月1日，甲公司发生的交易或事项包括：1月20日，甲公司于2×22年12月销售的一批产品因质量问题被退回；2月22日，经批准发行公司债券8 500万元；2月28

日，甲公司购买丁公司80%股权并控制丁公司。假定上述交易具有重要性。

其他资料：

- (1) 甲公司按实现净利润的10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。
- (2) 乙公司的各项资产和负债构成业务。
- (3) 甲公司2×22年度财务报告于2×23年3月1日经批准对外报出。
- (4) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料(1)，计算甲公司对乙公司的投资成本，编制甲公司对乙公司投资相关的会计分录；计算合并商誉金额。
- (2) 根据资料(1)、(2)和(3)，编制甲公司2×21年度合并财务报表相关的抵销或调整分录。
- (3) 根据资料(2)，编制甲公司2×22年度合并财务报表中与年初未分配利润相关的抵销或调整分录。
- (4) 根据资料(1)至(4)。计算甲公司应计提的商誉减值准备，并编制相关会计分录。
- (5) 根据资料(5)，判断甲公司2×23年1月1日至3月1日发生的每项交易或事项属于资产负债表日后调整事项还是非调整事项，并说明会计处理方法(答案中的金额单位用万元表示)。

**27.43** 甲公司为境内上市公司，系增值税一般纳税人。2×22年和2×23年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×22年6月30日，甲公司以2 400万元购入乙公司26%股权，能够对乙公司施加重大影响，采用权益法核算；款项通过银行转账支付，股权过户登记手续于当日办理完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值为10 000万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。

2×22年9月30日，甲公司出售其生产的X产品给乙公司，增值税专用发票上注明的销售价款2 000万元。截至2×22年12月31日，乙公司已对外出售所购X产品的50%。甲公司生产该批X产品的成本为1 400万元。

(2) 2×22年11月20日，甲公司与丁公司签订购买乙公司股权的协议，该协议约定，以2×22年10月31日经评估确定的乙公司可辨认净资产公允价值14 800万元为基础，甲公司以4 800万元购买丁公司持有的乙公司30%股权。上述协议分别经交易各方内部决策机构批准，并于2×22年12月31日经监管机构批准。2×23年1月1日，交易各方办理了乙公司股权过户登记手续。当日，甲公司对乙公司董事会进行改组，改组后的董事会由9名董事组成，其中甲公司派出6名。按乙公司章程规定，所有重大的经营、财务分配等事项经董事会成员三分之二及以上表决通过后实施。

2×23年1月1日，乙公司账面所有者权益构成为：实收资本10 000万元、资本公积1 200万元、盈余公积1 200万元、其他综合收益300万元、未分配利润500万元；乙公司可辨认净资产的公允价值为15 000万元，除一块土地使用权增值1 800万元外(该土地使用权属于乙公司办公用房所占用土地，尚可使用30年，预计无残值，按直线法摊销)，其他各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，甲公司原持有乙公司26%股权的公允价值为3 900万元；甲公司购买乙公司30%股权的公允价值为4 800万元。

(3)  $2 \times 22$ 年,乙公司按其净资产账面价值计算实现的净利润为2 200万元,其中7至12月实现的净利润为1 200万元。 $2 \times 22$ 年7月至12月因其他债权投资公允价值上升增加其他综合收益700万元(未扣除所得税影响)。

(4)  $2 \times 23$ 年,乙公司于 $2 \times 22$ 年向甲公司购买的X产品已全部实现对外销售。 $2 \times 23$ 年,乙公司按其净资产账面价值计算实现的净利润为2 500万元,因其他债权投资公允价值上升增加其他综合收益650万元(未扣除所得税影响)。

其他有关资料:

第一,甲公司适用的所得税税率为25%,甲公司购入乙公司股权按照实际成本作为计税基础,甲公司预计未来有足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。乙公司各项资产、负债按照取得时的成本作为计税基础,涉及企业合并的,以购买日(或合并日)的账面价值作为计税基础,其中因企业合并产生的商誉于处置合并相关资产时可税前扣除。甲公司拟长期持有乙公司股权。

第二,甲公司投资乙公司前,甲公司、乙公司、丁公司之间不存在关联方关系。

第三,乙公司除实现净利润、其他综合收益外,无其他所有者权益变动事项;乙公司按其实现净利润的10%计提法定盈余公积,没有进行其他分配。

第四,本题不考虑除所得税以外的其他相关税费以及其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1)和资料(3),编制甲公司取得及持有乙公司投资相关的会计分录。

(2) 计算 $2 \times 22$ 年12月31日甲公司持有的乙公司股权在其个别财务报表中列报的长期股权投资金额。

(3) 判断甲公司增持乙公司30%股权的交易类型,并说明理由,确定甲公司对乙公司的企业合并成本,如判断属于非同一控制下企业合并的,计算应予确认的商誉金额;判断乙公司应于何时纳入甲公司合并财务报表范围,并说明理由。

(4) 编制甲公司 $2 \times 23$ 年年末与其合并财务报表相关的调整或抵销分录(答案中的金额单位用万元表示)。

**27.44** 甲公司为境内上市公司,专门从事能源生产业务。 $2 \times 23$ 年,甲公司发生的企业合并及相关交易或事项如下:

(1)  $2 \times 23$ 年2月20日,甲公司召开董事会,审议通过了以换股方式购买专门从事新能源开发业务的乙公司80%股权的议案。 $2 \times 23$ 年3月10日,甲公司、乙公司及其控股股东丙公司各自内部决策机构批准了该项交易方案。 $2 \times 23$ 年6月18日,证券监管机构核准了甲公司换股方式购买乙公司80%股权的方案。

$2 \times 23$ 年6月30日,甲公司以前3:1的比例向丙公司发行6 000万股普通股,取得乙公司80%股权,有关股份登记和股东变更手续当日完成;同日,甲公司、乙公司的董事会进行了改选,丙公司开始控制甲公司,甲公司开始控制乙公司。甲公司、乙公司普通股每股面值均为1元, $2 \times 23$ 年6月30日,甲公司普通股的公允价值为每股3元,乙公司普通股的公允价值为每股9元。

$2 \times 23$ 年7月16日,甲公司支付为实施上述换股合并而发生的会计师、律师、评估师等费用350万元,支付财务顾问费1 200万元。



(2) 甲公司、乙公司资产、负债等情况如下：2×23年6月30日，甲公司账面资产总额17 200万元，其中固定资产账面价值4 500万元，无形资产账面价值1 500万元；账面负债总额9 000万元；账面所有者权益（股东权益）合计8 200万元，其中：股本5 000万元（每股面值1元），资本公积1 200万元，盈余公积600万元，未分配利润1 400万元。

2×23年6月30日，甲公司除一项无形资产外，其他资产、负债的公允价值与其账面价值相同，该无形资产为一项商标权，账面价值1 000万元，公允价值3 000万元，按直线法摊销，预计尚可使用5年，预计净残值为零。

2×23年6月30日，乙公司账面资产总额34 400万元，其中固定资产账面价值8 000万元，无形资产账面价值3 500万元；账面负债总额13 400万元；账面所有者权益（股东权益）合计21 000万元，其中，股本2 500万元（每股面值1元），资本公积500万元，盈余公积1 800万元，未分配利润16 200万元。2×23年6月30日，乙公司除一项固定资产外，其他资产、负债的公允价值与其账面价值相同，该固定资产为一栋办公楼，账面价值3 500万元，公允价值6 000万元，按年限平均法计提折旧，预计尚可使用20年，预计净残值为零。

(3) 2×23年12月20日，甲公司向乙公司销售一批产品，销售价格（不含增值税）为100万元，成本为80万元，款项已收取。截至2×23年12月31日，乙公司确认甲公司购入的产品已对外出售50%，其余50%形成存货。

其他有关资料如下：

(1) 合并前，丙公司、丁公司分别持有乙公司80%和20%股权，甲公司与乙公司、丙公司、丁公司不存在任何关联方联系；

(2) 甲公司和乙公司均按照年度净利润的10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。企业合并后，甲公司和乙公司没有向股东分配利润。

(3) 甲公司和乙公司适用的企业所得税税率均为25%。甲公司以前以换股方式购买乙公司80%股权的交易适用特殊税务处理规定，即，收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础保持不变，甲公司和乙公司合并前的各项资产、负债的账面价值与其计税基础相同，不存在其他未确认暂时性差异所得税影响的事项。甲公司和乙公司预计未来年度均有足够的应纳税所得额用以抵扣暂时性差异。除所得税外，不考虑增值税及其他相关税费，不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)、资料(2)及其他相关资料，判断该项企业合并的类型及会计上的购买方和被购买方，并说明理由。

(2) 根据资料(1)、资料(2)及其他相关资料，确定该项企业合并的购买日（或合并日），并说明理由。

(3) 根据资料(1)、资料(2)及其他相关资料，计算甲公司取得乙公司80%股权投资成本，并编制相关会计分录。

(4) 根据资料(1)、资料(2)及其他相关资料，计算该项企业合并的合并成本和商誉（如有）。

(5) 根据资料(1)、资料(2)及其他相关资料，计算甲公司购买日（或合并日）合并资产负债表固定资产、无形资产、递延所得税资产（或负债）、盈余公积和未分配利润的列报金额。



(6) 根据资料(3), 编制甲公司2×23年合并财务报表相关的抵销分录。(答案中的金额单位用万元表示)

27.45 2×22年和2×23年, 甲公司多次以不同方式购买乙公司股权, 实现对乙公司的控制。并整合两家公司的业务以实现协同发展, 发生的相关交易或事项如下:

(1) 2×22年3月20日, 甲公司通过二级市场以1 810万元的对价购买100万股乙公司股票, 持有乙公司5%的股权, 不能对其施加重大影响, 作为一项长期战略投资, 甲公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×22年3月20日, 乙公司股票的每股公允价值为18元。2×22年3月5日, 乙公司宣告发放现金股利, 每10股获得现金股利1元, 除权日为2×22年3月25日。2×22年12月31日, 乙公司股票的每股公允价值为25元。

(2) 2×23年4月30日, 甲公司与乙公司大股东签署协议以协议方式受让乙公司股票1 400万股。受让价格为42 000万元, 并办理了股权过户登记手续, 款项已通过银行存款支付。当日, 乙公司股票的每股公允价值为30元。交易完成后, 甲公司共持有乙公司股票1 500万股, 持有乙公司75%的股权, 实现对乙公司的控制。

2×23年4月30日, 乙公司净资产账面价值为6 000万(其中: 股本2 000万元, 资本公积2 000万元, 盈余公积1 000万元, 未分配利润1 000万元)。可辨认净资产公允价值为6 400万元, 两者差异的原因是乙公司的一项品牌使用权, 其账面价值为1 000万元, 公允价值为1 400万元, 该品牌预计尚可使用20个月, 按直线法摊销, 预计净残值为零。

(3) 收购乙公司后, 甲公司董事会2×23年5月通过决议整合甲公司和乙公司业务, 批准甲、乙公司之间实施如下交易:

①乙公司将一项已经完工并计入存货的房地产出售给甲公司作为商业地产出租经营, 该房地产的账面价值为5 000万元, 出售价格为8 000万元。

②甲公司将其生产的一批设备出售给乙公司作为管理用固定资产, 该批设备的账面价值为1 400万元, 销售价格为2 000万元。

6月20日, 上述交易完成, 并办理价款支付和产权过户手续。甲公司将从乙公司取得的商业地产对外出租, 将其分类为投资性房地产, 采用公允价值模式进行后续计量, 2×23年6月20日和2×23年12月31日, 该房地产公允价值分别为8 000万元和8 500万元。乙公司将从甲公司购入的设备作为管理用固定资产入账并投入使用, 预计使用10年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。除上述交易外, 甲公司与乙公司之间未发生其他交易或事项。

(4) 为了向整合后的业务发展提供资金, 2×23年6月甲公开发行人可转换公司债券60万份, 该债券面值为100元, 期限3年, 票面年利率为6%, 利息于每年末付息, 每份债券发行后的任何时间转换为10份普通股, 甲公司发行债券时, 二级市场上与之类似按面值发行但没有转股权的债券的市场利率为9%。

2×23年6月20日。甲公司发行可转换公司债券的申请得到批复, 6月30日, 甲公司成功按面值发行可转换公司债券办理完毕相关发行登记手续, 筹集的资金存入专户管理。

其他资料:

(1)  $(P/F, 9\%, 3) = 0.7722$ ,  $(P/A, 9\%, 3) = 2.5313$

(2) 甲公司按实现净利润的10%计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。

(3) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，计算甲公司2×22年3月20日取得乙公司股权的初始入账金额，并编制甲公司2×22年取得及持有乙公司股权相关的会计分录。

(2) 根据资料(2)，判断甲公司增持乙公司股权时，是否对甲公司个别财务报表损益产生影响，并说明理由；编制甲公司个别财务报表中与增持乙公司股权相关的会计分录。

(3) 根据资料(1)、资料(2)和资料(3)，计算甲公司购买乙公司所产生的合并商誉金额，并编制甲公司2×23年合并财务报表相关的抵销或调整分录。

(4) 根据资料(4)，计算甲公司所发行可转换公司债券在初始确认时权益成分的金额以及2×23年应确认的利息费用，并编制相关会计分录。



## 答案与解析


### 一、单项选择题

27.1	C	27.2	D	27.3	C	27.4	D	27.5	D
27.6	A	27.7	D	27.8	A	27.9	C	27.10	A
27.11	A	27.12	A	27.13	B	27.14	B	27.15	D
27.16	C	27.17	D	27.18	C	27.19	C	27.20	B
27.21	D								

### 二、多项选择题

27.22	ABCD	27.23	ABC	27.24	ABC	27.25	BC	27.26	AB
27.27	ABC	27.28	ABD	27.29	AB	27.30	BD	27.31	BCD
27.32	ACD	27.33	ABC						

### 一、单项选择题

- 27.1  C 本题考查的是纳入母公司合并范围，为否定式提问。纳入合并财务报表范围以控制为基础确定。转移资金能力受限的子公司、业务与母公司有显著差别的子公司和与母公司及其他子公司的规模有显著差别的子公司，均属于母公司能够控制的子公司，应纳入合并财务报表范围，选项ABD不选；在破产清算的情况下，进入清算阶段的子公司相关活动的决策权移交给破产管理人（非原母公司及其控制的主体）时，原母公司对其已丧失控制权，不应将其纳入合并财务报表范围，选项C应选。

提示：

除需要关注上述选项C，在确定合并财务报表范围时，还需要关注以下情形的影响：

（1）有固定期限的一致行动协议：

一致行动协议带有期限，且期限结束后投资方不拥有对被投资方控制权的，很可能表明投资方无法对被投资方可变回报具有重大影响的事项（如重大资产的购建、处置、重大投融资等）进行决策。这种情况下，投资方不具有主导对被投资方价值产生重大影响的活动的权力，不应因一致行动协议而认定对被投资方拥有控制。

（2）非营利性组织：

学校、养老院及医疗机构等非营利性组织无法进行利润分配，并不必然代表投资方无法获取可变回

报。投资方需结合其设立目的、对其拥有的权力、享有的相关经济利益（例如产品销售利得、收取管理费、收取技术许可使用费）等综合进行判断。

**27.2 「斯尔解析」 D** 本题考查的是投资性主体的会计处理，本题为否定式提问。如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益进行核算，选项A表述正确，不选；从投资性主体的特征来看，符合下列四个特征：（1）拥有一个以上投资，选项B表述正确，不选；（2）拥有一个以上投资者；（3）投资者不是该主体的关联方；（4）该主体的所有者权益以股权或类似权益存在，选项C表述正确，不选。投资性主体应按公允价值对几乎所有投资业绩进行计量和评价，选项D表述错误，应选。

**27.3 「斯尔解析」 C** 本题考查的是合并财务报表中对于子公司投资收益抵销的计算。购买日因被购买方资产的账面价值与公允价值不同，在计算应享有被购买方净利润（亏损）份额时需要考虑上述资产是否对当期净利润（亏损）产生影响。本例中，存货至年末已出售40%，出售40%部分账面价值与公允价值的差额会对被购买方净利润产生影响，所以，应抵销投资收益的金额=〔4 000-2 000×40%（出售部分）〕×70%=2 240（万元），选项C正确；选项A错误，误将未出售部分抵销子公司净利润；选项B错误，误将存货公允价值高于账面价值的差额抵销子公司净利润；选项D错误，未考虑存货公允价值高于账面价值对子公司净利润的影响。

**27.4 「斯尔解析」 D** 本题考查的是合并财务报表中少数股东损益的计算。此项交易为逆流（存货）交易，计算少数股东损益时需要扣除少数股东应分担的未实现内部交易损益，2×23年应确认的少数股东损益=（账面净利润-未实现内部交易损益）×少数股东持股比例=〔200-（100-80）〕×20%=36（万元），选项D正确；选项A错误，误按B公司净利润计算少数股东损益；选项B错误，误按扣除内部交易售价后的金额计算少数股东损益；选项C错误，误按扣除内部交易成本后的金额计算少数股东损益。

**27.5 「斯尔解析」 D** 本题考查的是内部逆流交易对少数股东损益抵销金额的计算。此项交易为逆流交易，应抵销的少数股东损益金额=未实现内部交易损益×少数股东持股比例=（100-80）×（1-60%）×20%=1.6（万元），选项D正确；选项A错误，误将该项交易作为顺流交易；选项B错误，误将内部交易损益全额影响少数股东损益的计算；选项C错误，误将出售部分作为计算少数股东损益金额的基础。

**27.6 「斯尔解析」 A** 本题考查的是合并财务报表中存货抵销的会计处理。此项交易为顺流交易，编制合并财务报表时应抵销“存货”项目的金额=（1 000-800）（内部交易损益）×（1-30%）（未实现部分）=140（万元），选项A正确；选项B错误，误将全部内部交易损益予以抵销；选项C错误，误将出售部分予以抵销；选项D错误，未进行内部交易抵销。本题抵销分录为：

借：营业收入	1 000	
贷：营业成本		1 000
借：营业成本	140	
贷：存货		140

**27.7 「斯尔解析」 D** 本题考查的是合并财务报表中存货抵销的会计处理。此项交易为顺流交易，甲公司应编制的抵销分录为：

①抵销未实现内部交易损益：

借：营业收入	3 000	
贷：营业成本		3 000
借：营业成本	（3 000-2 300）×（1-30%）490	
贷：存货		490

②抵销合并财务报表中存货跌价准备：

该批存货可变现净值=3 000×(1-30%)-500=1 600(万元)，合并财务报表中存货成本=2 300×(1-30%)=1 610(万元)，应计提存货跌价准备10万元(1 610-1 600)，个别财务报表中计提存货跌价准备500万元，应抵销存货跌价准备490万元。

借：存货

490

贷：资产减值损失

490

综上，合并财务报表应抵销“存货”项目的金额为零，选项D正确；选项A错误，未考虑抵销存货跌价准备；选项B错误，误按内部交易损益出售部分抵销；选项C错误，误按个别财务报表已计提存货跌价准备金额进行抵销。

27.8

【斯尔解析】

A 本题考查的是合并财务报表中少数股东损益的计算。此项交易为顺流交易，未实现内部交易损益在母公司，子公司少数股东不承担未实现内部交易损益，所以，2×23年A公司在合并财务报表中应确认的少数股东损益=200×20%=40(万元)，选项A正确；选项B错误，误将本年出售部分增加少数股东损益；选项C错误，误将本年未出售部分减少少数股东损益；选项D错误，误将内部交易损益全额抵销少数股东损益。

提示：

27.4~27.8均属于内部存货交易的合并财务报表处理，在对类似问题进行会计处理时，需要关注以下情形：

(1) 不考虑存货减值、所得税等因素影响，需抵销的未实现内部交易损益金额=(内部收入-内部成本)×内部留存比例；

(2) 在考虑所得税影响时，内部交易所产生存货的计税基础=在购入方个别报表的计税基础；

(3) 内部存货交易(顺流)，无须考虑未实现内部交易损益对少数股东影响，反之，逆流交易，需要考虑对少数股东影响。

27.9

【斯尔解析】

C 本题考查的是合并财务报表中固定资产抵销的会计处理。在交易发生时点，产生未实现内部交易损益=240-(300-100)=40(万元)，当年计提折旧实现内部交易损益金额=[240-(300-100)]/5×6/12=4(万元)，甲公司在编制合并财务报表时应抵销的“固定资产”项目的金额=40-4=36(万元)，选项C正确；选项A错误，误将未实现内部交易损益金额按资产使用年限分摊，且未考虑时间权重；选项B错误，误将当年计提折旧实现内部交易损益金额作为抵销固定资产金额；选项D错误，误按12个月计算折旧。本题抵销分录为：

借：资产处置收益

40

贷：固定资产

40

借：固定资产

(40/5×6/12) 4

贷：管理费用

4

27.10

【斯尔解析】

A 本题考查的是合并商誉的计算。甲公司自非关联方购入A公司70%有表决权股份且能够控制A公司，属于非同一控制下企业合并。考虑所得税后，A公司可辨认净资产公允价值=8 000+1 000×(1-25%)=8 750(万元)(或写成9 000-1 000×25%=8 750万元)，合并商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值×母公司持股比例=8 000-8 750×70%=1 875(万元)，为企业合并发生的审计和评估费在发生时计入当期损益，不影响合并商誉，选项A正确；选项B错误，误按被购买方可辨认净资产账面价值计算商誉；选项C错误，未考虑存货所得税对净资产的影响，即直接按9 000万元的可辨认净资产价值计算商誉；选项D错误，误将审计费和评估费计入合并成本，且未考虑存货所得税对净资产的影响。



**27.11** 【斯尔解析】 **A** 本题考查的是合并财务报表中应收款项的抵销分录，为否定式提问。甲公司应编制的抵销分录为：

借：应付账款	400	
贷：应收账款		400
借：应收账款	40	
贷：信用减值损失		(选项B表示正确，不选) 40
借：所得税费用	(40 × 25%，选项D表示正确，不选) 10	
贷：递延所得税资产		(选项C表示正确，不选) 10

综上，应抵销应收账款金额=400-40=360（万元），选项A表述错误，应选。

**27.12** 【斯尔解析】 **A** 本题考查的是合并财务报表中递延所得税资产的计算。合并财务报表中剩余存货的成本=350 × (1-60%)=140（万元），其可变现净值=500 × 40%-20=180（万元），期末存货按成本与可变现净值孰低计量，所以，存货在合并财务报表中的账面价值为140万元；其计税基础=500 × (1-60%)=200（万元），产生可抵扣暂时性差异=200-140=60（万元），应列示的递延所得税资产=60 × 25%=15（万元），选项A正确，选项D错误；选项B错误，误以合并财务报表中存货成本与可变现净值的差额为基础确认递延所得税资产；选项C错误，误按个别财务报表中列报的递延所得税资产在合并财务报表中列示。本题抵销分录为：

借：营业收入	500	
贷：营业成本		500
借：营业成本	[ (500-350) × (1-60%) ] 60	
贷：存货		60
借：存货	20	
贷：资产减值损失		20
借：递延所得税资产	(60 × 25%-20 × 25%) 10	
贷：所得税费用		10

需要说明的是，甲公司在个别财务报表中已确认递延所得税资产5万元（20 × 25%），合并财务报表中补确认10万元，合计在合并财务报表中应确认的递延所得税资产为15万元。

**27.13** 【斯尔解析】 **B** 本题考查的是逆流交易涉及所得税在合并财务报表中少数股东损益的计算。2 × 22年因甲公司未对外出售该批存货，调整减少“少数股东损益”项目金额=未实现内部交易损益 × 少数股东持股比例= [ (100-70) × (1-25%) ] × (1-60%)=9（万元），应编制的抵销分录为：

借：少数股东权益	9	
贷：少数股东损益		9

2 × 23年甲公司出售存货的80%（对应的内部交易损益金额已实现），应调整增加“少数股东损益”的金额=本年度已实现内部交易损益 × 少数股东持股比例= [ (100-70) × 80% × (1-25%) ] × (1-60%)=7.2（万元）或9 × 80%=7.2（万元），应编制的抵销分录为：

借：少数股东权益	9	
贷：年初未分配利润		9
借：少数股东损益	7.2	
贷：少数股东权益		7.2

因此，2 × 23年因该内部交易调整“少数股东损益”的金额是7.2万元，选项B正确，选项ACD错误。

**27.14** 【斯尔解析】 **B** 本题考查的是母公司购买子公司少数股东股权的会计处理。母公司购买子公司少

数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资2 000万元与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的可辨认净资产份额1 900万元（ $38\,000 \times 5\%$ ）之间的差额100万元，应当调整母公司个别财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益，不影响损益，选项AC错误。甲公司在合并财务报表中应编制的调整分录：

借：资本公积  $(2\,000 - 38\,000 \times 5\%) 100$   
 贷：长期股权投资 100  
 选项B正确，选项D错误。

27.15 「斯尔解析」 D 本题考查的是母公司购买子公司股权对商誉的影响。同一控制下企业合并不会产生新的商誉，原子公司在最终控制方合并时未产生商誉的，购买子公司少数股权未改变控制权，属于权益性交易，相关差额调整所有者权益，不影响商誉，选项D正确，选项ABC错误。

27.16 「斯尔解析」 C 本题考查的是以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产追加投资取得控制权在个别财务报表和合并财务报表中的会计处理。合并成本=原股权投资的公允价值+新增投资的公允价值=900+11 600=12 500（万元），在合并财务报表中应确认的合并商誉=12 500-15 000 $\times$ 70%=2 000（万元），选项A错误，选项C正确；个别财务报表中视同将交易性金融资产出售，应确认的投资收益=900-700=200（万元），因在个别财务报表中已确认投资收益，合并财务报表中无须调整投资收益，选项BD错误，此外，为企业合并支付评估费用计入管理费用。

27.17 「斯尔解析」 D 本题考查的是多次交易实现对子公司控制在合并财务报表中确认投资收益的计算。本题中，影响投资收益金额的事项包括：（1）该项交易不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值重新计量，公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益；（2）购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益（可转损益部分）以及除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动（资本公积——其他资本公积），应当转为购买日所属当期收益。合并财务报表中应确认的投资收益=4 000（40%股权公允价值）-3 600（40%股权的账面价值）+500（资本公积转投资收益）=900（万元），选项D正确；选项A错误，未将原股权公允价值与账面价值的差额在合并财务报表中计入投资收益；选项B错误，未将原权益法核算确认的资本公积在合并财务报表中转为投资收益；选项C错误，误将原权益法核算确认的损益调整金额在合并财务报表中再次确认投资收益。

合并财务报表中对原投资应编制如下调整分录：

借：长期股权投资  $(4\,000 - 3\,600) 400$   
 贷：投资收益 400  
 借：资本公积 500  
 贷：投资收益 500

27.18 「斯尔解析」 C 本题考查的是通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并并在合并财务报表中的会计处理。合并成本=原股权投资的公允价值+新增投资的公允价值=3 480+6 960=10 440（万元），选项A错误，选项C正确；在合并财务报表中需将原股权投资调整至公允价值，公允价值与原投资账面价值的差额计入投资收益，同时原计入其他综合收益（可转损益部分）的金额在合并财务报表中转入投资收益，合并财务报表中应确认的投资收益=3 480（原股权的公允价值）-（2 500+500 $\times$ 20%+1 000 $\times$ 20%）（原股权的账面价值）+500 $\times$ 20%（可转损益的其他综合收益）=780（万元），选项BD错误。

27.19 「斯尔解析」 C 本题考查的是处置子公司部分股权后丧失控制权的会计处理。处置部分股权丧失控

制权，在合并财务报表中视同“先卖再买”，所以，合并财务报表中应确认的投资收益=（处置股权所收到价款+剩余股权公允价值）-（应享有子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产账面价值份额+商誉）+其他转入=（3 225+3 225）- [（6 000+1 000）×80%+（5 000-6 000×80%）]+0=650（万元），因其他权益工具投资增加的其他综合收益不得转入损益，选项C正确；选项A错误，误将其他权益工具投资确认的其他综合收益转入投资收益；选项B错误，未扣除商誉金额；选项D错误，误以个别财务报表中初始确认的长期股权投资金额为基础计算投资收益。

**27.20 「斯尔解析」 B** 本题考查的是以非货币性资产出资实现非同一控制下企业合并并在个别财务报表和合并财务报表中的会计处理。甲公司以房屋作为对价新设丙公司，在个别财务报表中应当按照处置资产确认资产处置损益300万元（1 000-700），按房屋的公允价值1 000万元确认对丙公司的长期股权投资，选项CD错误；甲公司在合并财务报表中，向丙公司投出房屋视为顺流交易，需要抵销未实现内部交易损益，该房屋在合并财务报表中应以700万元列示，选项A错误；丙公司所有者权益的总额=1 000+250=1 250（万元），少数股东权益=1 250×20%=250（万元），选项B正确。

**27.21 「斯尔解析」 D** 本题考查的是集团股份支付的会计处理，为否定式提问。结算企业以其自身权益工具结算，接受服务企业没有结算义务的，结算企业和接受服务企业均应作为权益结算的股份支付，选项A表述正确，不选；结算企业以集团内其他企业权益工具结算，接受服务企业没有结算义务的，结算企业应作为现金结算的股份支付，合并财务报表中基于实质重于形式原则，应作为权益结算的股份支付，选项B表述正确，不选；结算企业以现金结算，接受服务企业没有结算义务，结算企业作为以现金结算的股份支付，接受服务企业作为以权益结算的股份支付，选项C表述正确，不选；接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应将该股份支付作为以现金结算的股份支付，选项D表述错误，应选。

## 二、多项选择题

**27.22 「斯尔解析」 ABCD** 本题考查的是控制的定义。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。此题目意在让各位同学掌握这四种情况，以应对在综合题中考核判断，如果此处判断出现错误，后续的计算和分析便会“全军覆没”，选项ABCD正确。

**27.23 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是控制的定义。在考虑是否能够控制被投资单位时，需要考虑潜在表决权因素，可转债转股后会增加0.5%股权，与原49.8%股权合并后超过50%，证明对乙公司具有权力，选项A正确；根据托管协议，A公司1%股权与甲公司原49.8%股权合并后超过50%，且该托管协议长期有效，证明对乙公司具有权力，选项B正确；甲公司能够控制的子公司股权会间接构成甲公司对乙公司持股份额，两项合计超过50%，证明对乙公司具有权力，选项C正确；甲公司对联营企业只具有重大影响，不能通过联营企业间接持有乙公司2%的表决权股份，所以，甲公司对乙公司不具有权力，选项D错误。

**27.24 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是投资性主体合并范围的确定。因乙公司属于投资性主体，其子公司均为对外投资（不属于为投资性主体提供服务的子公司），所以，乙公司不需编制合并财务报表，选项A正确；根据准则规定，投资性主体投资项目执行《企业会计准则第22号——金融工具的确认与计量》，即按公允价值计量其公允价值变动计入当期损益，选项C正确；因丙公司系股权基金，对投资项目按公允价值计量其公允价值变动计入当期损益，选项B正确；投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围，选项D错误。

- 27.25 「斯尔解析」 BC 本题考查的是合并财务报表中调整和抵销分录的会计处理。在编制合并财务报表前，需要统一母子公司的会计政策和会计期间，无须统一会计估计，选项A错误；母子公司以及子公司之间有未实现内部交易损益需要在合并财务报表中进行抵销，选项BC正确；母公司向子公司出售资产（顺流交易）所发生的未实现内部交易损益，应全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”，选项D错误。此处需要跳出准则原文进行理解，母子公司发生内部存货交易，如果是顺流交易（母公司向子公司出售存货），未实现内部交易在母公司个别财务报表中，子公司少数股东无须承担此部分未实现内部交易损益；如果是逆流交易（子公司向母公司出售存货），未实现内部交易损益在子公司个别财务报表中，子公司少数股东需要承担此部分未实现内部交易损益。
- 27.26 「斯尔解析」 AB 本题考查的是合并财务报表中各项业务对净资产的影响。母公司向子公司捐赠现金（权益性交易），子公司少数股东应按持股比例享有，合并财务报表中归属于母公司所有者权益金额会减少，选项A正确；子公司持有的其他权益工具投资公允价值下降，导致子公司其他综合收益减少，合并财务报表中归属于母公司所有者权益金额减少，选项B正确；资本公积金转增股本、派发股票股利属于所有者权益内部变动，不影响所有者权益总额，选项CD错误。
- 27.27 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是合并财务报表中涉及少数股东的会计处理。 $2 \times 22$ 年少数股东损益 $=2\,000 \times 20\% = 400$ （万元），选项B正确； $2 \times 23$ 年度少数股东损益 $= -5\,000 \times 20\% = -1\,000$ （万元），选项A正确； $2 \times 23$ 年12月31日，归属于母公司的股东权益 $= 8\,500 + (2\,000 - 5\,000) \times 80\% = 6\,100$ （万元），选项C正确； $2 \times 23$ 年12月31日，少数股东权益 $= 825 - 5\,000 \times 20\% = -175$ （万元），选项D错误。
- 27.28 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是“一揽子交易”的判断标准。满足下列条件中一项或多项的属于“一揽子交易”：
- （1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的（选项A正确）；
  - （2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果（选项B正确）；
  - （3）一项交易的发生取决于至少一项其他交易的发生（选项C错误）；
  - （4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的（选项D正确）。
- 27.29 「斯尔解析」 AB 本题考查的是内部无形资产交易的抵销。甲公司应抵销无形资产的金额 $=$ 未实现内部交易损益 $-$ 本年度计提无形资产摊销实现损益 $= [500（售价） - (800 - 500 - 50)（账面价值）] - [500 - (800 - 500 - 50)] / 5 \times 6/12（内部交易损益部分摊销金额） = 225$ （万元），本式计算过程可借助下述抵销分录进行理解，选项C错误；交易双方一方确认进项税额，一方确认销项税额，在合并财务报表中应交税费的影响会自动抵销，不需要编制抵销应交税费的分录，选项D错误。本题抵销分录为：
- 借：资产处置收益  $[500 - (800 - 500 - 50)]$ （选项A正确） 250  
 贷：无形资产 250
- 借：无形资产  $(250/5 \times 6/12)$  25  
 贷：管理费用（选项B正确） 25
- 27.30 「斯尔解析」 BD 本题考查的是同一控制下企业合并在个别财务报表和合并财务报表中的会计处理。此项合并属于同一控制下企业合并，长期股权投资入账金额（合并成本） $=$ 最终控制方合并财务报表中净资产账面价值份额 $+$ 最终控制方合并被合并方所形成的商誉 $= 16\,000 \times 70\% + 0 = 11\,200$ （万元），选项B正确；应确认资本公积金额 $= 11\,200（长期股权投资入账金额） - 700（原投资账面价值） - 10\,100（付出对价的账面价值） = 400$ （万元），选项D正确；同一控制下企业合并不会产生新商誉，不确认损益，选项AC错误。个别财务报表会计分录为：



借：长期股权投资	11 200	
贷：其他权益工具投资		700
银行存款		10 100
资本公积		400

**27.31 「斯尔解析」 BCD** 本题考查的是同一控制下企业合并增加子公司编制合并财务报表的会计处理。同一控制下企业合并增加的子公司或业务编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，选项A错误；编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，选项B正确；编制合并现金流量表时，应当将该子公司或业务自合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，选项C正确；同一控制下企业合并增加的子公司或业务，视同合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续的，选项D正确。

**27.32 「斯尔解析」 ACD** 本题考查的是处置子公司而丧失控制权合并财务报表的会计处理。母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表中，应当进行如下会计处理：

（1）终止确认相关资产负债、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值，选项A正确；

（2）按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量剩余股权，按剩余股权对被投资方的影响程度，将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行核算，选项B错误；

（3）处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益，选项C正确；

（4）与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益应采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期损益，选项D正确。

**27.33 「斯尔解析」 ABC** 本题考查的是集团股份支付的会计处理。在甲公司个别财务报表中，甲公司以其其他方权益工具进行股份支付，应作为现金结算的股份支付，选项A正确；乙公司作为接受服务企业，不具有结算义务，在其个别财务报表中，应作为权益结算的股份支付，选项B正确；因甲公司、乙公司和丙公司属于母子公司关系，在合并财务报表中，基于实质重于形式原则，应将该股份支付作为权益结算的股份支付，选项C正确，选项D错误。

### 三、综合题

**27.34 「斯尔解析」**

（1）

①该合并为非同一控制下企业合并。

②原因：甲公司与乙公司在合并前不存在任何关联方关系，该项合并中不存在合并前对参与合并各方均实施最终控制的一方或相同的多方；合并后甲公司能够对乙公司的经营决策实施控制。

（2）

①长期股权投资的初始投资成本=2 000×4.2=8 400（万元）

②应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	8 400	
贷：股本		2 000
资本公积——股本溢价		6 400



(3) 甲公司对乙公司的长期股权投资采用成本法核算, 且未发生减值,  $2 \times 23$ 年年末长期股权投资的账面价值仍为初始投资成本 8 400 万元。

(4)

①将甲公司长期股权投资在合并报表中调整为权益法:

借: 长期股权投资	( $900 \times 80\%$ ) 720	
贷: 投资收益		720

提示: 在合并财务报表中, 母公司将长期股权投资由成本法调整为权益法时无须考虑未实现内部交易损益对子公司净利润的影响。

②抵销甲公司长期股权投资与乙公司所有者权益:

借: 实收资本	4 000	
资本公积	1 500	
其他综合收益	500	
盈余公积	1 090	
年末未分配利润	2 810	
商誉	1 200	
贷: 长期股权投资		9 120
少数股东权益		1 980

③抵销投资收益与子公司利润分配:

借: 投资收益	720	
少数股东损益	( $900 \times 20\%$ ) 180	
年初未分配利润	2 000	
贷: 提取盈余公积	( $900 \times 10\%$ ) 90	
年末未分配利润		2 810

提示:

商誉=合并成本-所享有被投资方可辨认净资产公允价值份额=8 400-9 000 $\times$ 80%=1 200 (万元)

长期股权投资=个别报表中长期股权投资初始投资成本+合并报表中权益法调整金额=8 400+720=9 120 (万元)

少数股东权益=子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产账面价值 $\times$ 少数股东持股比例=9 900 $\times$ 20%=1 980 (万元)

④内部购入A商品抵销分录:

借: 营业收入	800	
贷: 营业成本		800
借: 营业成本	48	
贷: 存货		48

提示: 需要抵销的未实现内部交易损益金额=内部交易损益 $\times$ 内部商品留存比例=(4-2.8) $\times$ 200 $\times$ 20%=48 (万元)。

借: 少数股东权益	( $48 \times 20\%$ ) 9.6	
贷: 少数股东损益		9.6

提示: 本题为逆流交易, 且存在少数股东, 需要考虑未实现内部交易损益对少数股东损益的影响。

⑤与内部交易固定资产相关的抵销分录：

借：营业收入	720	
贷：营业成本		600
固定资产		120
借：固定资产	6	
贷：管理费用		6

提示：

①该项固定资产于2×23年6月29日购入，在抵销管理费用时，需要考虑时间权重影响，应抵销“管理费用”项目金额=120/10×6/12=6（万元）。

②根据2021年官方教材661页；真题集2016年综合题第一题、2017年综合题第一题。在抵销少数股东损益时，只考虑子公司向母公司出售存货，且母公司购入后依然作为存货核算的情形；而其他情形，比如逆流交易下子公司对应收账款计提的坏账损失、顺流交易下母公司向子公司出售资产且子公司作为固定资产核算时产生的折旧金额抵销等，均无须考虑对少数股东损益的抵销。

借：应付账款	720	
贷：应收账款		720
借：应收账款	36	
贷：信用减值损失		36

⑥与内部使用费相关的抵销分录：

借：营业收入	60	
贷：管理费用		60

⑦与预付商品购销款相关的抵销分录：

借：合同负债	180	
贷：预付款项		180

### 27.35 斯尔解析

（1）该业务不适用非货币性资产交换准则。

理由：甲公司和乙公司进行资产交换后，甲公司能够对被投资单位B公司实施控制，应适用《企业合并》和《合并财务报表》准则。

（2）

①甲公司取得B公司股权属于企业合并。

理由：甲公司取得股权后能控制B公司。

②该项合并属于非同一控制下企业合并。

理由：交易前甲公司与乙公司及B公司均无关联方关系。

（3）甲公司购买日的合并商誉=合并成本-享有被投资方辨认净资产公允价值份额=（8 000+200）-12 000×60%=1 000（万元）

（4）甲公司取得B公司股权应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	8 200	
贷：交易性金融资产——成本		7 000
——公允价值变动		800
投资收益	（8 000-7 800）200	
银行存款		200

(5)

2×22年度应编制的调整和抵销分录:

①将长期股权投资由成本法改为权益法:

借: 长期股权投资 (5 000 × 60%) 3 000

贷: 投资收益 3 000

提示: 在合并财务报表中, 母公司将长期股权投资由成本法调整为权益法时无须考虑未实现内部交易损益对子公司净利润的影响。

借: 投资收益 (500 × 60%) 300

贷: 长期股权投资 300

借: 其他综合收益 (200 × 60%) 120

贷: 长期股权投资 120

提示: B公司其他债权投资公允价值下降导致其他综合收益金额减少, 甲公司在合并报表中需按照持股比例调整长期股权投资, 并计入其他综合收益。

②抵销母公司长期股权投资和子公司所有者权益:

借: 股本 5 000

资本公积 3 000

其他综合收益 (300-200) 100

盈余公积 (1 200+500) 1 700

年末未分配利润 6 500

商誉 1 000

贷: 长期股权投资 10 780

少数股东权益 6 520

③抵销投资收益和子公司利润分配:

借: 投资收益 3 000

少数股东损益 (5 000 × 40%) 2 000

年初未分配利润 2 500

贷: 提取盈余公积 (5 000 × 10%) 500

对所有者(或股东)的分配 500

年末未分配利润 6 500

提示:

长期股权投资账面价值=8 200+3 000-300-120=10 780 (万元)

少数股东权益=子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产账面价值×少数股东持股比例=[12 000 (期初金额)+5 000 (本年实现净利润)-200 (其他综合收益减少)-500 (对外分派现金股利)]×40%=6 520 (万元)

B公司年末未分配利润=2 500+5 000 (投资后实现净利润)-5 000×10% (提取盈余公积)-500 (分派现金股利)=6 500 (万元)

④与资料(2)相关的抵销分录:

提示:

资料(2)中涉及的抵销事项包括: 内部无形资产交易和内部债权债务交易, 但无须考虑对少数股东损益的抵销。

借: 资产处置收益 [2 000-(3 000-1 800)] 800

贷: 无形资产 800

借：无形资产 13.33

贷：管理费用 13.33

提示：该项交易发生于 $2 \times 23$ 年12月1日，在确定当年应抵销的管理费用时需要考虑时间权重，当年应抵销“管理费用”项目金额 $=800/5 \times 1/12=13.33$ （万元）。

借：应付账款 2 000

贷：应收账款 2 000

借：应收账款 50

贷：信用减值损失 50

⑤与资料（3）相关的抵销分录：

提示：

资料（3）中涉及的抵销事项包括：内部商品交易（顺流）和内部存货跌价准备的抵销。

借：营业收入 400

贷：营业成本 380

存货 20

合并财务报表中存货的账面价值为380万元，可变现净值 $=400-50=350$ （万元），合并报表中应计提存货跌价准备 $=380-350=30$ （万元），个别报表中已计提存货跌价准备50万元，应编制的抵销分录如下：

借：存货 20

贷：资产减值损失 20

$2 \times 23$ 年度调整和抵销分录：

①将长期股权投资由成本法调整为权益法：

借：长期股权投资  $(5\,000 \times 60\%) 3\,000$

贷：年初未分配利润 3 000

借：年初未分配利润  $(500 \times 60\%) 300$

贷：长期股权投资 300

借：其他综合收益  $(200 \times 60\%) 120$

贷：长期股权投资 120

借：长期股权投资  $(6\,000 \times 60\%) 3\,600$

贷：投资收益 3 600

借：投资收益  $(1\,000 \times 60\%) 600$

贷：长期股权投资 600

借：长期股权投资  $(300 \times 60\%) 180$

贷：其他综合收益 180

②抵销母公司长期股权投资和子公司所有者权益：

借：股本 5 000

资本公积 3 000

盈余公积  $(1\,700+600) 2\,300$

其他综合收益  $(100+300) 400$

年末未分配利润 10 900

商誉 1 000

贷：长期股权投资 13 960

少数股东权益 8 640

③抵销投资收益和子公司利润分配：

借：投资收益	3 600	
少数股东损益	(6 000 × 40%) 2 400	
年初未分配利润	6 500	
贷：提取盈余公积	(6 000 × 10%) 600	
对所有者（或股东）的分配	1 000	
年末未分配利润	10 900	

提示：

长期股权投资账面价值=10 780+3 600-600+180=13 960（万元）

少数股东权益=子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产账面价值×少数股东持股比例=（12 000+5 000-200-500+6 000+300-1 000）×40%=8 640（万元）

B公司年末未分配利润=6 500（年初）+6 000（当年实现净利润）-6 000×10%（提取盈余公积）-1 000（分派现金股利）=10 900（万元）

④与资料（5）相关的抵销分录：

借：年初未分配利润	20	
贷：营业成本		20

提示：连续编报时，抵销上年度未实现内部交易损益，将上年度“营业收入”“营业成本”项目替换为“年初未分配利润”项目，由于该批存货本年已全部对外出售，因此将上年度“存货”项目替换为“营业成本”项目。

借：存货	20	
贷：年初未分配利润		20

提示：连续编报时，抵销上年度存货跌价准备，并将“资产减值损失”项目替换为“年初未分配利润”项目。

借：营业成本	20	
贷：存货		20

提示：本年度该批存货全部对外出售，相应的存货跌价准备应结转至“营业成本”项目。

③与资料（6）相关的抵销分录：

借：年初未分配利润	800	
贷：无形资产		800
借：无形资产	13.33	
贷：年初未分配利润		13.33
借：无形资产	(800/5) 160	
贷：管理费用		160
借：应收账款	50	
贷：年初未分配利润		50
借：信用减值损失	50	
贷：应收账款		50

提示：本年度应收账款已全部收回，相应的坏账准备应予以转回。



## 27.36 「斯尔解析」

(1) 甲公司合并乙公司的购买日是2×21年12月31日。

理由：甲公司能够控制乙公司的财务和经营决策，该项交易后续不存在实质性障碍。

商誉=合并成本-所享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额=6 000×6.3-54 000×60%=5 400 (万元)。

甲公司应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	(6.3×6 000)	37 800	
贷：股本			6 000
资本公积——股本溢价			31 800
借：管理费用	400		
资本公积——股本溢价	2 000		
贷：银行存款			2 400

(2)

①甲公司对丙公司投资应采用权益法核算。

理由：甲公司取得丙公司30%股权并能对丙公司施加重大影响。

②甲公司对丙公司投资应编制的会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本	2 600	
贷：银行存款		2 600

甲公司对丙公司投资的初始投资成本为2 600万元，小于应享有丙公司可辨认净资产公允价值的份额=9 000×30%=2 700 (万元)，所以应对初始投资成本进行如下调整：

借：长期股权投资——投资成本	(9 000×30%-2 600)	100
贷：营业外收入		100

③甲公司投资后丙公司调整后的净利润=2 400×9/12-(840-480)÷5×9/12-(1 200-720)÷6×9/12=1 686 (万元)

提示：由于购买日丙公司可辨认净资产公允价值和账面价值不相等，因此需要对丙公司所实现的净利润进行调整。

无形资产评估增值，需要调减丙公司净利润金额=(840-480)/5×9/12=54 (万元)；

固定资产评估增值，需要调减丙公司净利润金额=(1 200-720)/6×9/12=60 (万元)；

由于甲公司于2×22年3月31日，能够对丙公司施加重大影响，因此在确定甲公司应享有丙公司净利润份额时，需要考虑时间权重(9/12)。

甲公司2×22年持有丙公司股权应确认的投资收益=1 686×30%=505.8 (万元)。

④甲公司应编制的会计分录为：

借：长期股权投资——损益调整	505.8	
贷：投资收益		505.8
借：其他综合收益	(120×9/12×30%)	27
贷：长期股权投资——其他综合收益		27

(3)

①将长期股权投资在合并报表中调整为权益法：

借：长期股权投资	(6 000×60%)	3 600
贷：投资收益		3 600

借：长期股权投资 (400 × 60%) 240  
贷：其他综合收益 240

②抵销母公司长期股权投资和子公司所有者权益：

借：股本 10 000  
资本公积 20 000  
其他综合收益 400  
盈余公积 10 000  
年末未分配利润 20 000  
商誉 5 400  
贷：长期股权投资 (37 800+3 600+240) 41 640  
少数股东权益 [ (10 000+20 000+400+10 000+20 000) × 40% ] 24 160

③抵销投资收益：

借：投资收益 3 600  
少数股东损益 (6 000 × 40%) 2 400  
年初未分配利润 14 600  
贷：提取盈余公积 600  
年末未分配利润 20 000

④抵销内部交易：

借：营业收入 300  
贷：营业成本 216  
固定资产 84  
借：固定资产 (84 ÷ 5 × 6/12) 8.4  
贷：管理费用 8.4  
借：应付账款 (300+300 × 13%) 339  
贷：应收账款 339  
借：应收账款 (339 × 5%) 16.95  
贷：信用减值损失 16.95

(4) 抵销上年双方未实现内部交易对年初未分配利润影响的金额=84-8.4-16.95=58.65万元。

应编制的抵销分录为：

借：年初未分配利润 84  
贷：固定资产 84  
借：固定资产 8.4  
贷：年初未分配利润 8.4  
借：固定资产 16.8  
贷：管理费用 16.8  
借：应收账款 16.95  
贷：年初未分配利润 16.95  
借：信用减值损失 16.95  
贷：应收账款 16.95

## 27.37 「斯尔解析」

(1)

①甲公司从控股股东乙处购买丙公司70%股权，并能够控制丙公司，该项合并属于同一控制下的企业合并。

理由：甲公司和丙公司均受乙公司控制。

②长期股权投资的初始投资成本=取得被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值份额+最终控制方收购被合并方形成的商誉=22 000 × 70%+0=15 400（万元）。

应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	15 400	
贷：股本		4 000
资本公积——股本溢价		11 400
借：管理费用	1 000	
贷：银行存款		1 000

③合并日的抵销分录为：

母公司股权投资与子公司所有者权益抵销：

借：股本	2 000	
资本公积	8 000	
盈余公积	8 000	
年初未分配利润	4 000	
贷：长期股权投资		15 400
少数股东权益		6 600
借：资本公积	8 400	
贷：盈余公积	(8 000 × 70%) 5 600	
未分配利润	(4 000 × 70%) 2 800	

提示：同一控制下企业合并的基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在（一体化存续），在编制合并日合并财务报表时，应将母公司长期股权投资和子公司所有者权益抵销，但子公司原由企业集团其他企业控制时的留存收益在合并财务报表中是存在的，所以对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分应予以恢复。

(2)

①长期股权投资成本法调整为权益法：

借：长期股权投资	(3 000 × 70%) 2 100	
贷：投资收益		2 100
借：长期股权投资	(600 × 70%) 420	
贷：其他综合收益		420

②母公司股权投资与子公司所有者权益抵销：

借：股本	2 000	
资本公积	8 000	
盈余公积	8 300	
其他综合收益	600	
年末未分配利润	6 700	
贷：长期股权投资	(15 400+2 100+420) 17 920	
少数股东权益		7 680

借：资本公积	8 400
贷：盈余公积	$(8\,000 \times 70\%) 5\,600$
未分配利润	$(4\,000 \times 70\%) 2\,800$

提示：合并财务报表是在工作底稿中编制，合并日编制合并资产负债表时将子公司留存收益恢复，年末仍需要进行编制。

③母公司与子公司持有对方长期股权投资的投资收益抵销：

借：投资收益	2 100
少数股东损益	900
年初未分配利润	4 000
贷：提取盈余公积	300
年末未分配利润	6 700

④内部交易抵销：

借：营业收入	800
贷：营业成本	800
借：营业成本	$[(800-600) \times 60\%] 120$
贷：存货	120
借：资产处置收益	$(1\,800-1\,200+120) 720$
贷：无形资产	720
借：无形资产	$[(1\,800/9-1\,200/10) \times 6/12] 40$
贷：管理费用	40

⑤内部债权债务抵销：

借：应付账款	$(1\,800+800) 2\,600$
贷：应收账款	2 600
借：应收账款	$(2\,600 \times 5\%) 130$
贷：信用减值损失	130

(3) 甲公司2×23年4月购买丙公司30%股权属于权益性交易，因甲公司原持有70%丙公司股权时已经控制丙公司，属于母公司购买子公司少数股东权益（控制权未发生改变）。甲公司个别财务报表中购买丙公司30%股权应确认长期股权投资的金额为14 600万元。

应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	14 600
贷：银行存款	14 600

(4)

①购买少数股东权益合并调整分录：

借：资本公积	6 620
贷：长期股权投资	$(14\,600-26\,600 \times 30\%) 6\,620$

提示：合并财务报表中作为权益性交易，子公司的资产、负债应以合并日所确定的净资产价值开始持续计算的金额反映，因购买少数股权新取得的长期股权投资（14 600万元）与按照新增持股比例计算应享有子公司自合并日开始持续计算的净资产份额（ $26\,600 \times 30\%$ ）之间的差额，应调整母公司个别财务报表中的资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

②长期股权投资成本法调整为权益法：

借：长期股权投资	2 800	
贷：投资收益		(1 000 × 70%) 700
年初未分配利润		2 100
借：长期股权投资	420	
贷：其他综合收益		420

③母公司股权投资与子公司所有者权益抵销：

借：股本	2 000	
资本公积	8 000	
其他综合收益	600	
盈余公积	8 300	
年末未分配利润	7 700	
贷：长期股权投资		26 600

提示：长期股权投资个别财务报表金额=15 400+14 600=30 000（万元），合并财务报表调整后的金额=30 000-6 620+2 800+420=26 600（万元）。

借：资本公积	8 400	
贷：盈余公积		(8 000 × 70%) 5 600
未分配利润		(4 000 × 70%) 2 800

④母公司与子公司持有对方长期股权投资的投资收益抵销：

借：少数股东损益	300	
投资收益	700	
年初未分配利润	6 700	
贷：年末未分配利润		7 700

### 27.38 斯尔解析

（1）甲公司合并乙公司属于同一控制下企业合并。

理由：甲公司购买乙公司股份前，其控股股东P公司持有乙公司60%股权，能够控制乙公司，因此甲公司购买乙公司属于同一控制下企业合并。

（2）长期股权投资初始投资成本=8 000 × 60%+5 000 =9 800（万元）

借：长期股权投资	9 800	
贷：股本		1 800
银行存款		5 000
资本公积——股本溢价		3 000

提示：某些股权交易中，合并方除自最终控制方取得集团内企业的股权外，还会涉及外部独立第三方购买被合并方进一步的股权，此时，自集团内取得的股权能够形成控制的，相关股权投资成本的确定按照同一控制下企业合并的有关规定处理，而自外部独立第三方取得的股权则视为在取得对被投资单位的控制权形成同一控制下企业合并后少数股权的购买，按照实际支付的购买价款确定长期股权投资成本。

（3）

①合并日合并报表处理：

a.长期股权投资调整：



借：资本公积 1 800

贷：长期股权投资 1 800

提示：购买少数股权，个别报表中确认的长期股权投资成本为支付对价的公允价值（5 000万元），合并报表中作为权益性交易，按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额（ $8\,000 \times 40\%$ ）确认合并成本，差额调整资本公积。

b.抵销子公司所有者权益和母公司长期股权投资：

借：股本 2 000

资本公积 3 200

盈余公积 1 600

未分配利润 1 200

贷：长期股权投资 8 000

c.恢复合并日前留存收益：

借：资本公积 1 680

贷：盈余公积  $(1\,600 \times 60\%)$  960

未分配利润  $(1\,200 \times 60\%)$  720

d.内部交易抵销：

借：应付账款 560

贷：应收账款 560

借：应收账款——坏账准备 34

贷：年初未分配利润 34

借：年初未分配利润 140

贷：营业成本 140

提示：至合并日内部交易存货已经全部售出，无未实现内部交易损益。

②资产负债表日合并报表处理：

a.长期股权投资调整：

借：资本公积 1 800

贷：长期股权投资 1 800

b.将长期股权投资成本法调整为权益法：

借：长期股权投资 920

贷：投资收益  $(800 \times 100\%)$  800

其他综合收益  $(120 \times 100\%)$  120

c.抵销子公司所有者权益和母公司长期股权投资：

借：股本 2 000

资本公积 3 200

其他综合收益 120

盈余公积 1 680

年末未分配利润 1 920

贷：长期股权投资  $(9\,800 - 1\,800 + 920)$  8 920

d.恢复合并日前留存收益:

借: 资本公积	1 680	
贷: 盈余公积	(1 600 × 60%)	960
未分配利润	(1 200 × 60%)	720

e.抵销内部投资收益

借: 投资收益	800	
年初未分配利润	1 200	
贷: 提取盈余公积		80
年末未分配利润		1 920

f.内部交易抵销:

抵销以前年度:

借: 应付账款	560	
贷: 应收账款		560
借: 应收账款——坏账准备	34	
贷: 年初未分配利润		34
借: 年初未分配利润	140	
贷: 营业成本		140

抵销本年:

借: 资产处置收益	[ 500 - ( 200 - 40 ) ]	340
贷: 无形资产		340
借: 无形资产——累计摊销	( 340 / 5 × 1 / 2 )	34
贷: 管理费用		34
借: 应付账款	500	
贷: 应收账款		500
借: 应收账款——坏账准备	59	
贷: 信用减值损失		59

### 27.39 「斯尔解析」

(1) 长期股权投资入账金额 =  $15\,000 \times 80\% + 800 = 12\,800$  (万元)

提示: 甲公司购买同一集团内乙公司80%股权, 并对其实施控制, 属于同一控制下企业合并, 长期股权投资 = 被合并方在最终控制方合并报表中所有者权益账面价值份额 + 最终控制方收购时形成商誉 =  $15\,000 \times 80\% + 800 = 12\,800$  (万元)。

甲公司应编制的会计分录为:

借: 长期股权投资	12 800	
资本公积	200	
贷: 银行存款		13 000

(2) 甲公司取得丙公司股权支付的款项应作为预付账款处理。

理由: 甲公司取得丙公司股权属于一项取得控制权的交易, 并构成“一揽子交易”, 应将整个交易作为一项取得控制权的交易进行处理, 所以, 取得丙公司30%股权所支付的价款应作为预付账款进行会计处理。

(3) 甲公司应编制的会计分录为:

借: 其他权益工具投资	1 000	
贷: 银行存款		1 000
借: 其他权益工具投资	20	
贷: 其他综合收益		20

(4)

合并成本=1 020 (原投资的公允价值)+5 120 (新增投资成本)+1 000 (或有对价)=7 140 (万元)

合并商誉=合并成本-被投资方可辨认净资产公允价值份额=7 140-10 000×70%=140 (万元)

甲公司应编制的会计分录为:

借: 长期股权投资	7 140	
贷: 其他权益工具投资		1 020
银行存款		5 120
交易性金融负债		1 000
借: 其他综合收益	20	
贷: 盈余公积		2
利润分配——未分配利润		18

(5)

甲公司应编制的调整与抵销分录为:

①将评估增值的固定资产调整为公允价值:

借: 固定资产	500	
贷: 资本公积		500
借: 管理费用	100	
贷: 固定资产		100

②将长期股权投资由成本法调整为权益法:

借: 长期股权投资	1 190	
贷: 投资收益	[ (1 800-100) × 70% ]	1 190

提示: 由于购买日丁公司净资产账面价值与公允价值不相等, 在将长期股权投资调整为权益法时, 需要对丁公司实现的净利润进行调整, 调整后丁公司净利润=1 800-500/5=1 700 (万元)。

借: 投资收益	(300 × 70%)	210
贷: 长期股权投资		210

③抵销投资收益和子公司利润分配:

借: 投资收益	1 190	
少数股东损益	(1 700 × 30%)	510
年初未分配利润	2 700	
贷: 提取盈余公积	(1 800 × 10%)	180
向所有者 (或股东) 的分配		300
年末未分配利润		3 920

④抵销母公司长期股权投资和子公司所有者权益：

借：股本	4 000	
资本公积	(1 000+500)	1 500
盈余公积	(1 500+180)	1 680
其他综合收益		300
年末未分配利润	(2 700+1 800-100-180-300)	3 920
商誉		140
贷：长期股权投资		8 120
少数股东权益	[(4 000+1 500+1 680+300+3 920) × 30%]	

提示：

长期股权投资账面价值=7 140+1 190-210=8 120（万元）

年末未分配利润金额=2 700（年初）+1 700（调整后净利润）-300（分派现金股利）-180（提取盈余公积）=3 920（万元）

少数股东权益金额=子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产账面价值×少数股东持股比例=[10 000（购买日价值）+1 700（调整后净利润）-300（分派现金股利）]×30%=3 420（万元）

⑤抵销内部商品交易（逆流）：

借：营业收入	1 500	
贷：营业成本		1 200
存货		300
借：少数股东权益	(300 × 30%)	90
贷：少数股东损益		90

⑥抵销内部债权债务：

借：应付账款	1 500	
贷：应收账款		1 500
借：应收账款	150	
贷：信用减值损失		150

（6）包含商誉的乙公司净资产账面价值=15 200+800/80%=16 200（万元），可收回金额为15 500万元，应计提减值准备=16 200-15 500=700（万元），因合并报表中仅包含母公司商誉，所以，合并报表中应确认的商誉减值金额=700×80%=560（万元），在合并报表中列报商誉的金额=800-560=240（万元）。

#### 27.40 「斯尔解析」

（1）

①甲公司取得乙公司4%股份应当划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

理由：4%股权投资无重大影响，不能划分为长期股权投资，也未指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

借：交易性金融资产	(6.8 × 2 000)	13 600
投资收益		40
贷：银行存款		13 640
借：交易性金融资产	2 400 (8 × 2 000 - 13 600)	
贷：公允价值变动损益		2 400

②甲公司取得丙公司20%股权应当划分为长期股权投资，并采用权益法进行后续计量。

理由：甲公司取得丙公司股权后，能够派出董事参与丙公司的财务和生产经营决策，对丙公司具有重大影响。

借：长期股权投资	4 800	
贷：银行存款		4 800

甲公司确认的长期股权投资初始投资成本为4 800万元，小于应享有丙公司可辨认净资产公允价值份额= $28\,000 \times 20\% = 5\,600$ （万元），因此应调整长期股权投资初始投资成本：

借：长期股权投资	$(28\,000 \times 20\% - 4\,800) 800$	
贷：营业外收入		800

(2)

①甲公司对乙公司企业合并属于非同一控制下企业合并。

理由：甲公司自公开市场进一步购买乙公司40%股权后，对乙公司董事会进行改选，改选后董事会由7名董事组成，其中甲公司派出4名成员。乙公司章程规定，除公司合并、分立等事项应由董事会2/3成员通过外，其他财务和生产经营决策由董事会1/2以上（含1/2）成员通过后实施，甲公司能够控制乙公司，且合并前双方没有关联方关系，所以甲公司对乙公司的股权投资属于非同一控制下企业合并。

②购买日为2×23年6月30日。

理由：2×23年6月30日有关股份变更登记手续办理完成，甲公司改组乙公司董事会，开始实施控制，所以2×23年6月30日为购买日。

③合并成本=原股权公允价值+新增投资支付对价的公允价值= $20\,000 \times 8.5 + 2\,000 \times 8.5 = 187\,000$ （万元）。

④商誉=合并成本-应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额= $187\,000 - 400\,000 \times 44\% = 11\,000$ （万元）。

(3)

甲公司2×23年度合并利润表中确认的投资收益由两部分内容构成，一是对乙公司投资，二是对丙公司投资。

对乙公司投资，将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产转换为长期股权投资时，甲公司个别报表中确认投资收益= $2\,000 \times 8.5 - 2\,000 \times 8 = 1\,000$ （万元），甲公司合并报表中也应按相同金额确认投资收益。

对丙公司投资，甲公司2×23年度合并利润表中应当确认的投资收益= $[4\,000 - (2\,400 - 1\,200) / 10 - (900 - 600)] \times 20\% + (900 - 600) \times 20\% = 776$ （万元）。

甲公司2×23年度合并利润表中确认的投资收益= $1\,000 + 776 = 1\,776$ （万元）

借：长期股权投资	716	
贷：投资收益		716
借：其他综合收益	80	
贷：长期股权投资		80

提示：对丙公司投资，在合并财务报表中应确认的投资收益=个别财务报表中确认的投资收益+合并报表中调整的投资收益。

甲公司对丙公司投资在个别财务报表中采用权益法核算，需要考虑对丙公司实现的净利润进行调整：

①丙公司购买日净资产账面价值≠公允价值，应调减丙公司净利润金额= $(2\,400 - 1\,200) \div 10 = 120$ （万元）；



②甲公司和丙公司之间未实现内部交易损益，应调减丙公司净利润金额=900-600=300（万元）；

个别报表中应确认的投资收益=调整后净利润×甲公司持股比例=（4 000-120-300）×20%=716（万元）；

③个别财务报表中因内部交易而抵销的投资收益300×20%=60（万元），在甲公司需要编制合并财务报表时需要予以转回。

因此，甲公司对丙公司投资在合并财务报表中应确认投资收益=716+60=776（万元）

（4）

与丙公司内部交易的调整分录：

借：营业收入	（900×20%）180
贷：营业成本	（600×20%）120
投资收益	60

提示：

权益法下，个别财务报表中对内部交易无须区分顺流交易或逆流交易，均需要对未实现内部交易损益进行抵销，抵销分录为：

借：投资收益	60
贷：长期股权投资——损益调整	60

合并财务报表中认为需要抵销甲公司销售商品所确认的收入和成本，和长期股权投资（丙公司不纳入合并范围，丙公司存货在合并财务报表中体现为甲公司的长期股权投资），因此合并财务报表中认可的抵销分录为：

借：营业收入	180
贷：营业成本	120
长期股权投资	60

从个别财务报表分录调整为合并财务报表中认可的分录，需要进行如下调整：

借：营业收入	180
贷：营业成本	120
投资收益	60

与乙公司内部交易的抵销分录：

借：营业收入	1 100
贷：营业成本	1 100
借：营业成本	[（1100-800）×70%] 210
贷：存货	210
借：少数股东权益	[210×（1-44%）] 117.6
贷：少数股东损益	117.6
借：应付账款	1 100
贷：应收账款	1 100
借：应收账款	55
贷：信用减值损失	55

27.41 斯尔解析

(1) 长期股权投资的初始投资成本=原投资账面价值+新增投资公允价值=5 400+13 000=18 400 (万元)

借：长期股权投资 13 000  
贷：银行存款 13 000

(2) 合并成本=原投资公允价值+新增投资公允价值=6 200+13 000=19 200 (万元)

商誉=合并成本-所享有被购买方可辨认净资产公允价值份额=(6 200+13 000)-20 000×80%=3 200 (万元)

提示：多次交易分步实现非同一控制下企业合并（不构成一揽子交易），在合并财务报表中合并成本为原权益法核算的长期股权投资公允价值与新增投资公允价值之和。

(3) 应确认的投资收益=(6 200-5 400)+30=830 (万元)

提示：在合并财务报表中视同将原权益法核算的长期股权投资处置，所以，应确认的投资收益为原权益法核算的长期股权投资账面价值与公允价值的差额，以及权益法核算时确认的资本公积转入投资收益。

(4)

①将子公司评估增值无形资产调整为公允价值：

借：无形资产 2 000  
贷：资本公积 2 000  
借：管理费用 200  
贷：无形资产 200

②将原权益法核算的长期股权投资调整为公允价值：

借：长期股权投资 800  
贷：投资收益 800  
借：资本公积 30  
贷：投资收益 30

③将长期股权投资调整为权益法：

借：长期股权投资 288  
贷：投资收益 [ (500-200) × 80% ] 240  
其他综合收益 (60 × 80%) 48

④抵销母公司长期股权投资和子公司所有者权益：

借：股本 15 000  
资本公积 (100+2 000) 2 100  
其他综合收益 60  
盈余公积 (290+50) 340  
年末未分配利润 (2 610+500-200-50) 2 860  
商誉 3 200  
贷：长期股权投资 (18 400+800+288) 19 488  
少数股东权益 4 072

⑤抵销投资收益和子公司利润分配：

借：投资收益 240  
少数股东损益 [ (500-200) × 20% ] 60  
年初未分配利润 2 610  
贷：提取盈余公积 50  
年末未分配利润 2 860

(5) 个别财务报表中应确认的投资收益 =  $(20\,000 - 18\,400 \div 80\% \times 70\%) + 30 + (2\,500 - 18\,400 + 16\,100)$   
= 4 130 (万元)。

提示：“ $(20\,000 - 18\,400 \div 80\% \times 70\%)$ ”为70%股权公允价值与账面价值的差额；“30”为原个别财务报表权益法核算时确认的资本公积（需要说明的是，上述将资本公积30万元转入投资收益是在合并财务报表中进行的会计处理，而个别财务报表中并未处理，现将子公司股权处置而丧失控制权的，在个别财务报表中应将原权益法核算的资本公积和可转损益部分的其他综合收益转入投资收益）；“ $(2\,500 - 18\,400 + 16\,100)$ ”为剩余10%股权公允价值与账面价值的差额，视同“先卖再买”。

借：银行存款	20 000	
贷：长期股权投资	$(18\,400 \div 80\% \times 70\%)$	16 100
投资收益		3 900
借：资本公积	30	
贷：投资收益		30
借：交易性金融资产	2 500	
贷：长期股权投资	$(18\,400 - 16\,100)$	2 300
投资收益		200

(6) 甲公司2×23年度合并财务报表中因处置70%股权应确认的投资收益 =  $(20\,000 + 2\,500) - (18\,000 + 2\,000 + 500 - 200 + 60) \times 80\% - 3\,200 + 60 \times 80\% = 3\,060$  (万元)

提示：处置子公司股权而丧失控制权的，视同将子公司全部股权出售，再按公允价值将剩余股权回购。所以，在合并财务报表中应将80%股权公允价值与乙公司自购买日持续计算净资产公允价值份额与商誉之和确认投资收益，原计入其他综合收益（可转损益）转入投资收益。其中“ $(20\,000 + 2\,500)$ ”为80%股权的公允价值；“ $(18\,000 + 2\,000 + 500 - 200 + 60) \times 80\%$ ”为自购买日按公允价值持续计算乙公司净资产公允价值的份额；“3 200”为乙公司商誉；“ $60 \times 80\%$ ”为应确认的乙公司其他债权投资公允价值变动产生的其他综合收益份额。

#### 27.42 「斯尔解析」

(1)

① 甲公司对乙公司投资成本 =  $5\,000 \times 10 = 50\,000$  (万元)；

② 甲公司应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	50 000	
贷：股本		5 000
资本公积——股本溢价		45 000
借：管理费用	150	
贷：银行存款		150

③ 合并商誉 = 合并成本 - 享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额 =  $50\,000 - 80\,000 \times 60\% = 2\,000$  (万元)

提示：甲公司和乙公司仅为业务往来关系，不存在关联方关系，因此甲公司购买乙公司股权形成的是非同一控制企业合并，长期股权投资的入账金额为付出对价的公允价值；为取得对乙公司股权而发生的股权评估费用应计入当期损益（管理费用）。

(2)

2×21年12月31日

①调整评估增值：

借：无形资产	15 000	
贷：资本公积		15 000
借：管理费用	(15 000/50) 300	
贷：无形资产		300

②将母公司长期股权投资在合并财务报表调整为权益法：

乙公司经调整后的净利润为6 000-300=5 700（万元）

借：长期股权投资	[ (6 000-300) × 60% ] 3 420	
贷：投资收益		3 420
借：长期股权投资	(1 000 × 60%) 600	
贷：其他综合收益		600

③抵销子公司所有者权益和母公司长期股权投资：

借：股本	25 000	
资本公积	(5 000+15 000) 20 000	
其他综合收益	1 000	
盈余公积	(26 000+600) 26 600	
年末未分配利润	14 100	
商誉	2 000	
贷：长期股权投资		54 020
少数股东权益		34 680

提示：

a. 年末未分配利润=年初未分配利润+本年实现的经调整后净利润-本年提取盈余公积=9 000+(6 000-300)-6 000×10%=14 100（万元）

b. 长期股权投资=个别财务报表中确认的长期股权投资成本+合并财务报表中权益法调整金额=50 000+(3 420+600)=54 020（万元）

c. 少数股东权益=子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产账面价值×少数股东持股比例=(80 000+6 000-300+1 000)×40%=34 680（万元）

④抵销投资收益：

借：投资收益	3 420	
少数股东损益	[ (6 000-300) × 40% ] 2 280	
年初未分配利润	9 000	
贷：提取盈余公积		600
年末未分配利润		14 100

⑤抵销内部交易：

借：营业收入	2 500	
贷：营业成本		2 000
固定资产		500
借：固定资产	(500 ÷ 10 × 6/12) 25	
贷：管理费用		25

## ⑥抵销内部债权债务：

借：应付账款	2 500	
贷：应收账款		2 500
借：应收账款	125	
贷：信用减值损失		125
(3)		
借：年初未分配利润	500	
贷：固定资产		500
借：固定资产	25	
贷：年初未分配利润		25
借：固定资产	(500 ÷ 10) 50	
贷：管理费用		50
借：应收账款	125	
贷：年初未分配利润		125

(4) 2×22年12月31日乙公司根据购买日公允价值持续计算的可辨认净资产的价值=80 000 (购买日乙公司可辨认净资产公允价值) + [ (6 000-300+25) +1 000 ] (2×21年乙公司经调整后的净资产变动) + [ (5 000-300+50) +200 ] (2×22年乙公司经调整后的净资产变动) =91 675 (万元)；

完全商誉=2 000/60%=3 333.33 (万元)，包含完全商誉的乙资产组的价值=91 675+3 333.33=95 008.33 (万元)，乙资产组减值金额=95 008.33-92 000=3 008.33 (万元)，合并财务报表中仅体现母公司商誉部分，所以，甲公司按照份额承担商誉的减值，甲公司应计提的商誉减值金额=3 008.33 × 60%=1 805 (万元)。

借：资产减值损失	1 805	
贷：商誉		1 805

提示：由于甲公司和乙公司实现的是控股合并，因此商誉体现在合并财务报表中，因此在确认减值损失时应用“商誉”项目进行处理。

## (5)

①1月20日发生的退货属于资产负债表日后调整事项。

会计处理：资产负债表日后期间发生报告年度销售退回，应冲减报告年度确认的销售收入及销售成本，将退回商品作为库存商品。

②2月22日批准发行债券属于资产负债表日后非调整事项。

会计处理：批准发行债券时不做账务处理，但应当在报告年度的报表附注中进行披露。

③2月28日购入丁公司股权属于资产负债表日后非调整事项。

会计处理：企业合并或者处置子公司的行为可以影响股权结构、经营范围等方面，对企业未来的生产经营活动能产生重大影响，应当在报告年度的报表附注中进行披露。

## 27.43 「斯尔解析」

## (1) 相关会计分录：

借：长期股权投资——投资成本	2 400	
贷：银行存款		2 400
借：长期股权投资——投资成本	200	
贷：营业外收入		200



借：长期股权投资——损益调整 253.5

贷：投资收益 253.5

提示：甲公司与乙公司未实现内部交易损益 =  $(2\,000 - 1\,400) \times (1 - 50\%) = 300$ （万元），调整后乙公司净利润 =  $1\,200 - 300 \times (1 - 25\%) = 975$ （万元），甲公司应确认的投资收益 =  $975 \times 26\% = 253.5$ （万元）。

借：长期股权投资——其他综合收益 136.5

贷：其他综合收益 136.5

提示：其他综合收益 =  $700 \times (1 - 25\%) \times 26\% = 136.5$ （万元）。

(2) 2 × 22年12月31日甲公司持有乙公司股权在其个别财务报表中列报的长期股权投资的金额 =  $2\,400 + 200 + 253.5 + 136.5 = 2\,990$ （万元）

(3)

①甲公司增持乙公司30%的股权后形成非同一控制下的企业合并。

理由：甲公司追加投资后持股比例为56%，同时在乙公司的董事会中派出6名董事，占董事会人数的2/3，能够控制乙公司的生产经营决策；且甲公司与丁公司在合并前不具有关联方关系，所以属于非同一控制下企业合并。

②合并财务报表中甲公司对乙公司的合并成本 = 原投资公允价值 + 新增投资公允价值 =  $3\,900 + 4\,800 = 8\,700$ （万元）

③商誉 =  $8\,700$ （合并成本） -  $(15\,000 - 1\,800 \times 25\%) \times 56\%$ （购买日被购买方可辨认净资产公允价值份额） =  $552$ （万元）

④甲公司应在2 × 23年1月1日将乙公司纳入合并范围。

理由：股权变更等手续于2 × 23年1月1日处理完毕，同时对乙公司的董事会进行重组实际取得控制权。

(4)

①将原投资在合并财务报表调整为公允价值：

借：长期股权投资 (3 900 - 2 990) 910

贷：投资收益 910

提示：将个别财务报表中长期股权投资在合并财务报表中调整为公允价值。

借：其他综合收益 136.5

贷：投资收益 136.5

提示：视同在个别财务报表中权益法核算的长期股权投资在合并财务报表中处置，原计入其他综合收益的金额转入投资收益。

②将评估增值的无形资产调整为公允价值：

借：无形资产 1 800

贷：资本公积 1 800

借：资本公积 450

贷：递延所得税负债 450

借：管理费用 60

贷：无形资产 60

借：递延所得税负债 15

贷：所得税费用 15

③将长期股权投资成本法调整为权益法：

借：长期股权投资	1 647.8	
贷：投资收益		1 374.8
其他综合收益		273

提示：确认投资收益金额 =  $[2\,500 - 1\,800/30 \times (1 - 25\%)] \times 56\% = 1\,374.8$ （万元），其中“ $1\,800/30 \times (1 - 25\%)$ ”为土地使用权评估增值摊销的调整（扣除所得税影响）。确认其他综合收益金额 =  $650 \times (1 - 25\%) \times 56\% = 273$ （万元）。

④抵销母公司长期股权投资和子公司所有者权益：

借：实收资本	10 000	
资本公积	(1 200 + 1 800 - 450)	2 550
盈余公积	(1 200 + 250)	1 450
其他综合收益	[300 + 650 × (1 - 25%)]	787.5
年末未分配利润	[500 + 2 500 - 1 800/30 × (1 - 25%) - 250]	2 705
商誉	552	
贷：长期股权投资		10 347.8
少数股东权益		7 696.7

提示：长期股权投资金额 =  $2\,990 + 4\,800 + 910 + 1\,647.8 = 10\,347.8$ （万元），少数股东权益 =  $(10\,000 + 2\,550 + 1\,450 + 787.5 + 2\,705) \times (1 - 56\%) = 7\,696.7$ （万元）。

借：投资收益	1 374.8	
少数股东损益	1 080.2	
年初未分配利润	500	
贷：提取盈余公积		250
年末未分配利润		2 705

#### 27.44 斯尔解析

（1）合并类型：反向购买。

会计上的购买方：乙公司；被购买方：甲公司。

理由：2×23年6月30日，甲公司以其3：1的比例向丙公司发行6 000万股普通股，取得乙公司80%股权，有关股份登记和股东变更手续当日完成；同日，甲公司、乙公司的董事会进行了改选，丙公司持有甲公司股权比例 =  $6\,000 \div (5\,000 + 6\,000) \times 100\% = 54.55\%$ ，丙公司开始控制甲公司，甲公司开始控制乙公司，构成反向购买。

（2）购买日：2×23年6月30日。

理由：2×23年6月30日，甲公司以其3：1的比例向丙公司发行6 000万股普通股，取得乙公司80%股权，有关股份登记和股东变更手续当日完成；甲公司、乙公司的董事会进行了改选。实质上购买方取得对被购买方的控制权。

（3）甲公司取得乙公司80%股权投资的成本 =  $6\,000 \times 3 = 18\,000$ （万元）。

甲公司应编制的会计分录为：

借：长期股权投资	18 000	
贷：股本		6 000
资本公积——股本溢价		12 000

借：管理费用 1 550

贷：银行存款 1 550

提示：甲公司取得乙公司股权构成非同一控制下企业合并，个别报表中应确认的长期股权投资成本为付出对价的公允价值 $=6\,000 \times 3=18\,000$ （万元）。

（4）企业合并后，乙公司原股东丙公司持有甲公司的股权比例为： $6\,000 / (6\,000 + 5\,000) = 54.55\%$ ；假定乙公司发行本公司普通股对甲公司进行企业合并，在合并后主体享有同样的股权比例，乙公司应当发行的普通股股数为 $2\,500 \times 80\% / 54.55\% - 2\,500 \times 80\% = 1\,666.36$ （万股）。

企业合并成本 $=1\,666.36 \times 9=14\,997.24$ （万元）

企业合并商誉 $=14\,997.24 - (8\,200 + 2\,000 - 2\,000 \times 25\%) = 5\,297.24$ （万元）

提示：假设乙公司向甲公司原股东发行股票 $x$ 股，发行后仍让丙公司持有甲公司 $54.55\%$ 的股份，即（丙持有的 $2\,500$ 万股 $\times 80\%$ ）/（丙持有的 $2\,500$ 万股 $\times 80\%$ +发行的 $x$ 万股） $\times 100\% = 54.55\%$ ，解得 $x=1\,666.36$ （万股），由于乙公司股价为 $9$ 元/股，因此确定的合并成本 $=1\,666.36 \times 9=14\,997.24$ （万元）。

由于本题需要考虑所得税影响，因此甲公司净资产公允价值 $=8\,200$ （净资产账面价值）+（ $3\,000 - 1\,000$ ）（商标权评估增值）-（ $3\,000 - 1\,000$ ） $\times 25\%$ （评估增值确认的递延所得税负债） $=9\,700$ （万元）。

（5）

固定资产的列报金额 $=4\,500 + 8\,000 = 12\,500$ （万元）

无形资产的列报金额 $= [1\,500 + (3\,000 - 1\,000)] + 3\,500 = 7\,000$ （万元）

提示：相关资产在合并报表列报金额=甲公司（被购买方）资产公允价值+乙公司（购买方）资产账面价值  
递延所得税负债的列报金额 $= (3\,000 - 1\,000) \times 25\% = 500$ （万元）

提示：递延所得税负债的列报金额系由于甲公司无形资产评估增值导致的递延所得税负债确认。

盈余公积的列报金额 $=600 + 1\,800 \times 80\% - 600 = 1\,440$ （万元）

未分配利润的列报金额 $=1\,400 + 16\,200 \times 80\% - 1\,400 = 12\,960$ （万元）

提示：因甲公司为会计上被购买方，其所有者权益在编制合并财务报表时已被抵销，因此合并财务报表中列报的盈余公积与未分配利润为按照甲公司持股比例确认的会计上的购买方（乙公司）个别报表中的盈余公积与未分配利润金额。

（6）内部交易抵销分录为：

借：营业收入	100	
贷：营业成本		100
借：营业成本	10	
贷：存货		10
借：递延所得税资产	2.5	
贷：所得税费用		2.5

#### 27.45 「斯尔解析」

（1）甲公司 $2 \times 22$ 年3月20日取得乙公司股权的初始入账金额 $=18 \times 100 = 1\,810 - 1 \times 100 / 10 = 1\,800$ （万元）。

提示：乙公司 $2 \times 22$ 年3月5日宣告发放现金股利，除权日为 $2 \times 22$ 年3月25日，甲公司购买乙公司股权的日期介于两者之间，支付的购买价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利，在计算初始入账金额时需要将其扣除。

应编制的会计分录：

借：其他权益工具投资——成本	$(18 \times 100)$	1 800
应收股利	$(1 \times 100 / 10)$	10
贷：银行存款		1 810

借：其他权益工具投资——公允价值变动  $[(25-18) \times 100]$  700

贷：其他综合收益 700

(2) 增持不会对甲公司个别财务报表损益产生影响。

理由：以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资增持转为成本法核算的长期股权投资，原投资在增资当日的公允价值与账面价值之间的差额应计入留存收益，不影响当期损益。

应编制的会计分录：

借：长期股权投资  $(30 \times 100 + 42\,000)$  45 000

贷：其他权益工具投资——成本 1 800  
——公允价值变动 700

银行存款 42 000

盈余公积  $[(30-25) \times 100 \times 10\%]$  50

利润分配——未分配利润  $[(30-25) \times 100 \times 90\%]$  450

借：其他综合收益 700

贷：盈余公积  $(700 \times 10\%)$  70

利润分配——未分配利润  $(700 \times 90\%)$  630

(3) 合并商誉 =  $45\,000 - 6400 \times 75\% = 40\,200$  (万元)

购买日应编制的调整抵销分录为：

① 确认资产评估增值：

借：无形资产 400

贷：资本公积 400

② 抵销子公司所有者权益和母公司长期股权投资：

借：股本 2 000

资本公积  $(2\,000 + 400)$  2 400

盈余公积 1 000

未分配利润 1 000

商誉 40 200

贷：长期股权投资 45 000

少数股东权益 1 600

资产负债表日应编制的调整抵销分录为：

① 确认资产评估增值：

借：无形资产 400

贷：资本公积 400

② 确认评估增值对子公司净利润的影响：

借：管理费用  $(400/20 \times 9)$  180

贷：无形资产 180

③ 内部商品房出售业务抵销：

借：营业收入 8 000

贷：营业成本 5 000

投资性房地产 3 000

借：投资性房地产 3 000

贷：其他综合收益 3 000

提示：上述内部交易抵销过程参见下表：

个别财务报表账务处理	内部交易抵销分录：	合并财务报表最终结果 (商品房转为投资性房地产)
乙公司： (属于商品房出售业务)		
借：银行存款 8 000		
贷：营业收入 8 000	借：营业收入 8 000	借：投资性房地产 8 000
借：营业成本 5 000	贷：营业成本 5 000	贷：存货 5 000
贷：存货 5 000	投资性房地产 3 000	其他综合收益 3 000
甲公司：(以公允价值模式后续计量的投资性房地产)	借：投资性房地产 3 000	借：投资性房地产 500
借：投资性房地产 8 000	贷：其他综合收益 3 000	贷：公允价值变动收益 500
贷：银行存款 8 000		
借：投资性房地产 500		
贷：公允价值变动收益 500		

④内部生产设备出售业务的抵销：

借：营业收入	2 000	
贷：营业成本		1 400
固定资产		600
借：固定资产	(600/10 × 1/2) 30	
贷：管理费用		30

提示：本题中因未告知子公司2×23年实现的净利润等权益变动，因此无须编制母公司长期股权投资和子公司所有者权益相关的抵销分录。

(4)

负债成分的入账金额=60×100×(P/F, 9%, 3)+60×100×6%×(P/A, 9%, 3)=5 544.47(万元)

权益成分的入账金额=60×100-5 544.47=455.53(万元)

2×23年应确认的利息费用=5 544.47×9%×6/12=249.5(万元)

应编制的会计分录：

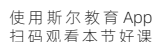
借：银行存款	6 000	
应付债券——可转换公司债券(利息调整)	455.53	
贷：应付债券——可转换公司债券(面值)		6 000
其他权益工具		455.53
借：财务费用	249.5	
贷：应付利息	(6 000×6%×6/12) 180	
应付债券——可转换公司债券(利息调整)		69.5





## 错题整理页





## 第二十八章 每股收益

### 一、单项选择题

- 28.1 甲公司为上市公司，2×23年期初发行在外普通股股数为8 000万股，当年度，甲公司合并财务报表中归属于普通股股东的净利润为4 600万元，发生的可能影响其发行在外普通股股数的事项有：（1）2×23年4月1日，股东大会通过每10股派发2股股票股利的决议并于4月12日实际派发；（2）2×23年11月1日，甲公司自公开市场回购本公司股票960万股，拟用于员工持股计划。不考虑其他因素，甲公司2×23年基本每股收益是（ ）。
- A.0.49元/股  
B.0.65元/股  
C.0.51元/股  
D.0.53元/股
- 28.2 2×23年1月1日，甲公司发行在外普通股为10 000万股，引起当年发行在外普通股股数发生变动的事项有：（1）2×23年10月1日，为实施一项非同一控制下企业合并定向增发2 400万股；（2）2×23年11月30日，以资本公积转增股本，每10股转增2股，甲公司2×23年实现归属于普通股股东的净利润为8 200万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年基本每股收益是（ ）。
- A.0.55元/股  
B.0.64元/股  
C.0.66元/股  
D.0.82元/股
- 28.3 甲公司为上市公司，其2×22年度基本每股收益为0.43元/股。甲公司2×22年度发生的可能影响其每股收益的交易或事项如下：（1）发行可转换公司债券，其当年增量股的每股收益为0.38元；（2）授予高管人员2 000万股股票期权，行权价格为6元/股；（3）接受部分股东按照市场价格的增资，发行在外普通股股数增加3 000股；（4）发行认股权证1 000万份，每份认股权证持有人有权利以8元/股的价格认购甲公司1股普通股。甲公司2×22年度股票的平均市场价格为13元/股。不考虑其他因素，下列各项中，对甲公司2×22年度基本每股收益不具有稀释作用的是（ ）。
- A.股票期权  
B.认股权证  
C.可转换公司债券  
D.股东增资
- 28.4 甲公司2×23年实现归属于普通股股东的净利润为1 500万元，发行在外普通股的加权平均数为3 000万股。甲公司2×23年有两项与普通股相关的合同：（1）4月1日授予的规定持有者可于2×24年4月1日以5元/股的价格购买甲公司900万股普通股的期权合约；（2）7月1日授予员工100万份股票期权，每份期权于2年后的到期日可以3元/股的价格购买1股甲公司普通股。甲公司2×23年普通股平均市场价格为6元/股。不考虑其他因素，甲公司2×23年稀释每股收益是（ ）。
- A.0.38元/股  
B.0.48元/股  
C.0.47元/股  
D.0.50元/股

- 28.5 2×23年度，甲公司归属于普通股股东的净利润为3 000万元，发行在外的普通股加权平均数为2 000万股。2×23年4月1日，甲公司与股东签订一份远期回购合同，承诺一年后以每股20元的价格回购其发行在外的普通股600万股。甲公司普通股股票2×23年4月至12月平均市场价格为15元，甲公司普通股股票2×23年平均市场价格为16元。不考虑其他因素，甲公司2×23年稀释每股收益金额是（ ）。
- A.1.40元/股 B.1.50元/股  
C.1.42元/股 D.1.36元/股
- 28.6 甲公司2×22年度和2×23年度归属于普通股股东的净利润分别为3 510万元和4 260万元，2×22年1月1日，甲公司发行在外普通股为2 000万股。2×22年7月1日，甲公司按照每股12元的市场价格发行普通股500万股，2×23年4月1日，甲公司以2×22年12月31日股份总额2 500万股为基数，每10股以资本公积转增股本2股。不考虑其他因素，甲公司在2×23年度利润表中列报的2×22年度的基本每股收益是（ ）。
- A.1.17元/股 B.1.30元/股  
C.1.58元/股 D.1.40元/股
- 28.7 甲公司2×22年度归属于普通股股东的净利润为5 625万元。2×22年1月1日，甲公司发行在外普通股股数为5 000万股。2×22年4月1日，甲公司按照每股10元的市场价格回购普通股1 000万股。2×23年4月1日，甲公司以2×22年12月31日股份总额4 000万股为基数，每10股以资本公积转增股本2股。不考虑其他因素，甲公司在2×23年度利润表中列示的2×22年度基本每股收益是（ ）。
- A.1.10元 B.1.41元  
C.1.32元 D.1.17元

## 二、多项选择题

- 28.8 甲公司2×23年除发行在外普通股外，还发生以下可能影响发行在外普通股数量的交易事项：（1）3月1日，授予高管人员以低于当期普通股平均市价在未来期间购入甲公司普通股的股票期权；（2）6月10日，以资本公积转增股本，每10股转增3股；（3）7月20日，定向增发3 000万股普通股用于购买一项股权；（4）9月30日，发行优先股8 000万股，按照优先股发行合同的规定，该优先股在发行第2年，甲公司有权选择将其转换为本公司普通股。不考虑其他因素，甲公司在计算2×23年基本每股收益时，应当计入基本每股收益计算的股份有（ ）。
- A.为取得股权定向增发增加的发行在外的股份数  
B.授予高管人员股票期权可能于行权条件达到时发行的股份数  
C.因资本公积转增股本增加的发行在外股份数  
D.因优先股于未来期间转股可能增加的股份数
- 28.9 下列各项中，需要重新计算财务报表各列报期间每股收益的有（ ）。
- A.报告年度以资本公积转增股本  
B.报告年度以发行股份为对价实现非同一控制下企业合并  
C.报告年度资产负债表日后事项期间分拆股份  
D.报告年度发现前期差错并采用追溯重述法重述上年度损益

28.10 下列各项情形中，根据企业会计准则的规定应当重述比较期间每股收益的有（ ）。

- A.报告年度发放股票股利
- B.报告年度因发生同一控制下企业合并发行普通股
- C.报告年度资产负债表日后事项期间以盈余公积转增股本
- D.报告年度因前期差错对比较期间损益进行追溯重述

28.11 下列各项中，关于计算合并财务报表每股收益时应考虑因素的表述中，正确的有（ ）。

- A.计算合并财务报表的每股收益时，分子应当是扣除少数股东损益后归属于母公司普通股股东的当期合并净利润
- B.非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算
- C.同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从合并日起计算
- D.计算合并财务报表的稀释每股收益时，应当考虑子公司发行的能够转换成其普通股的稀释性潜在普通股

### 三、计算分析题

28.12 甲公司2×23年发生的部分交易事项如下：

（1）2×23年4月1日，甲公司对9名高管人员每人授予20万份甲公司股票认股权证，每份认股权证持有人有权在2×24年2月1日按10元/股的价格购买1股甲公司股票。该认股权证不附加其他行权条件，无论行权日相关人员是否在职均不影响其享有的权利，行权前的转让也不受限制。授予日，甲公司股票每股市价10.5元，每份认股权证的公允价值为2元。

甲公司股票2×23年平均市价为10.8元，自2×23年4月1日至12月31日期间平均市价为12元。

（2）2×23年7月1日，甲公司发行5年期可转换公司债券100万份，每份面值100元，票面年利率5%，利息在每年6月30日支付（第一次支付在2×24年6月30日）。可转换公司债券持有人有权在期满时按每份债券的面值换5股股票的比例将债券转换为甲公司普通股股票。在可转换债券发行日，甲公司如果发行同样期限不附转换权的公司债券市场利率为8%。

（3）甲公司2×22年全年发行在外的普通股均为1 000万股，不存在具稀释性潜在普通股。2×23年1月31日，甲公司临时股东大会批准以盈余公积转增股本1 000万股，之后发行在外普通股数量均为2 000万股。甲公司2×23年归属于普通股股东的净利润为5 000万元，2×22年归属于普通股股东的净利润为4 000万元。

其他资料：

$(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ ； $(P/A, 8\%, 5) = 3.9927$ ； $(P/F, 5\%, 5) = 0.7835$ ； $(P/F, 8\%, 5) = 0.6806$ 。

不考虑所得税等相关税费及其他因素的影响。

要求：

（1）根据资料（2），说明甲公司对可转换公司债券应进行的会计处理，编制甲公司2×23年与可转换公司债券相关的会计分录，计算2×23年12月31日与可转换公司债券相关负债成分的账面价值。

(2) 根据资料(1)至(3), 确定甲公司 $2 \times 23$ 年在计算稀释每股收益时应考虑的稀释性潜在普通股并说明理由; 计算甲公司 $2 \times 23$ 年度财务报表中应列报的本年度和上年度基本每股收益、稀释每股收益(答案中的金额单位用万元表示)。

#### 四、综合题

28.13 甲公司为上市公司, 采用授予职工限制性股票的形式实施股权激励计划, 具体事项如下:

(1)  $2 \times 23$ 年1月1日, 公司以非公开发行的方式向120名管理人员每人授予1万股自身股票(每股面值为1元), 授予价格为每股8元。当日, 120名管理人员出资认购相关股票, 总认购款为960万元, 甲公司履行相关增资手续。甲公司估计该限制性股票股权激励在授予日的公允价值为每股15元。

(2) 激励计划规定, 这些管理人员从 $2 \times 23$ 年1月1日起在甲公司连续服务2年的, 所授予股票将于 $2 \times 25$ 年1月1日全部解锁; 期间离职的, 甲公司将按照原授予价格每股8元回购相关股票。 $2 \times 23$ 年1月1日至 $2 \times 25$ 年1月1日期间, 所授予股票不得上市流通或转让; 激励对象因获授限制性股票而取得的现金股利由公司代管, 作为应付股利在解锁时向激励对象支付; 对于未能解锁的限制性股票, 公司在回购股票时应当扣除激励对象已享有的该部分现金分红。

(3)  $2 \times 23$ 年度, 甲公司实现净利润1 000万元, 发行在外普通股(不含限制性股票)加权平均数为400万股, 宣告发放现金股利每股1元; 甲公司估计两年中离职的管理人员合计为20人, 当年年末有5名管理人员离职。假定甲公司 $2 \times 23$ 年度当期普通股平均市场价格为每股35元。

其他资料:

本题不考虑相关税费等其他因素(答案中的金额单位用万元表示)。

要求:

(1) 根据资料(1), 编制甲公司与授予限制性股票相关的会计分录。

(2) 根据上述资料, 计算甲公司 $2 \times 23$ 年度因限制性股票激励计划应予确认的损益金额, 并编制相关会计分录。

(3) 根据上述资料, 编制甲公司 $2 \times 23$ 年度利润分配相关的会计分录。

(4) 根据上述资料, 计算甲公司 $2 \times 23$ 年度利润表应列报的基本每股收益。



## 答案与解析

### 一、单项选择题

28.1	A	28.2	B	28.3	D	28.4	B	28.5	A
28.6	B	28.7	A						

### 二、多项选择题

28.8	AC	28.9	ACD	28.10	ABCD	28.11	ABD
------	----	------	-----	-------	------	-------	-----

### 一、单项选择题

28.1 【斯尔解析】 A 本题考查的是基本每股收益的计算。基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润÷发行在外普通股的加权平均数，在计算基本每股收益时，当年派发股票股利无须考虑时间权重，因此，发行在外普通股的加权平均数=8 000×1.2-960×2/12=9 440（万股），甲公司2×23年基本每股收益=4 600÷9 440=0.49（元/股），选项A正确。

选项B错误，错误考虑原普通股和股票股利的时间权重影响；选项C错误，错误考虑股票股利的时间权重影响；选项D错误，未考虑股票回购的时间权重影响。

28.2 【斯尔解析】 B 本题考查的是基本每股收益的计算。基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润÷发行在外普通股的加权平均数，在计算基本每股收益时，当年资本公积转增股本无须考虑时间权重，调整后发行在外普通股股数=(10 000+2 400×3/12)×1.2=12 720（万股），甲公司2×23年基本每股收益=8 200÷12 720=0.64（元/股），选项B正确。

选项A错误，未考虑定向增发普通股的时间权重；选项C错误，未考虑定向增发普通股的时间权重，且未考虑当年资本公积转增股本；选项D错误，仅考虑当期期初发行在外的普通股股数。

提示：

28.1和28.2均涉及因派发股票股利或转增股本等对发行在外普通股加权平均数调整的问题，遇到该种情形时，应注意以下几点：

（1）企业派发股票股利、资本公积转增资本、拆股、并股和送股等，在计算发行在外普通股加权平均数时，无须考虑时间权重；

（2）具体调整思路如下表：

情形	对股数的调整
先回购（或增发），后转股（或派发股票股利等）	(原股数±本年股数变动加权平均数)×系数
先转股（或派发股票股利等），后回购（或增发）	原股数×系数±本年股数变动加权平均数

（3）本期以发行普通股形式形成“同控”或“非同控”企业合并对发行在外普通股加权平均数的影响：

非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；

同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数。

- 28.3 「斯尔解析」 D 本题考查的是潜在普通股的稀释性作用，为否定式提问。对于盈利企业，发行的购买价格低于当期普通股平均市场价格的认股权证和股票期权，具有稀释性，选项AB具有稀释性，不选；对于盈利企业，持有可转换债券的增量股每股收益小于当期基本每股收益的，具有稀释性，选项C具有稀释性，不选；股东增资并不影响潜在普通股的发行数量，不具有稀释性，选项D应选。

- 28.4 「斯尔解析」 B 本题考查的是稀释每股收益的计算。本题中，期权合约和股票期权的行权价格小于普通股平均市场价格，具有稀释性。应增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数-行权价格×拟行权时转换的普通股股数÷当期普通股平均市场价格，当期发行期权合约和股票期权的，假设在发行日转换为普通股，即需要考虑时间权重影响。

因此，（1）期权合约应调整增加的加权平均股数=（900-900×5÷6）×9/12=112.5（万股）；

（2）股票期权应调整增加的加权平均股数=（100-100×3÷6）×6/12=25（万股），调整后股数=3 000+112.5+25=3 137.5（万股），甲公司2×23年稀释每股收益=1 500÷3 137.5=0.48（元/股），选项B正确。

选项A错误，未考虑稀释性潜在普通股发行的时间权重以及稀释后的股数；选项C错误，未考虑稀释性潜在普通股发行的时间权重；选项D错误，误以本年甲公司基本每股收益作为稀释每股收益列报。

- 28.5 「斯尔解析」 A 本题考查的是稀释每股收益的计算。本题中，合同规定的回购价格大于当期普通股平均市场价格，具有稀释性，应调整增加的普通股股数=回购价格×承诺回购的普通股股数÷当期普通股平均市场价格-承诺回购的普通股股数。当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换普通股。因此，本题需要调整增加的普通股股数加权平均数=（600×20/15-600）×9/12=150（万股），稀释每股收益=3 000/（2 000+150）=1.40（元/股），选项A正确。

选项B错误，未考虑承诺回购股份对稀释每股收益的影响；选项C错误，在计算“应调整增加的普通股股数时”误以普通股股票的全年平均价格为基础；选项D错误，在计算“应调整增加的普通股股数时”时未考虑时间权重影响。

- 28.6 「斯尔解析」 B 本题考查的是每股收益的重新计算。本题中，以资本公积转增股本需要重新计算列报期间的每股收益，且无须考虑时间权重，由于本年度不存在稀释性潜在普通股，重新计算出的每股收益即为基本每股收益。重新计算后2×22年发行在外普通股股数=（2 000+500×6/12）×1.2=2 700（万股），甲公司在2×23年度利润表中列报的2×22年度的基本每股收益=3 510÷2 700=1.30（元/股），选项B正确。

选项A错误，误以2×22年12月31日股数总额2 500万股为基础重新计算基本每股收益；选项C错误，误以2×23年的净利润作为重新计算基本每股收益的净利润；选项D错误，误以2×22年12月31日股数总额2 500万股计算基本每股收益，未考虑资本公积转增股本的调整。

提示：

本题中切忌直接以“2×22年12月31日股份总额2 500万股为基数”计算确定发行在外普通股的加权平均数。

- 28.7 「斯尔解析」 A 本题考查的是基本每股收益的重新计算。本题中，以资本公积转增股本需要重新计算列报期间的每股收益，且无须考虑时间权重，由于本年度不存在稀释性潜在普通股，重新计算出的每股收益即为基本每股收益。重新计算后2×22年的普通股股数=（5 000-1 000×9/12）×1.2=5 100（万股），甲公司在2×23年度利润表中列报的2×22年度的基本每股收益=5 625÷5 100=1.10（元/股），选项A正确。

选项B错误，直接以 $2 \times 22$ 年年末股数4 000万股为基础重新计算基本每股收益，未考虑回购股数的时间权重以及资本公积转增股本对股数的影响；选项C错误，未考虑资本公积转增股本对重新计算每股收益的影响；选项D错误，直接以 $2 \times 22$ 年年末股数4 000万股为基础重新计算基本每股收益，未考虑回购股数时间权重。

## 二、多项选择题

28.8 「斯尔解析」 AC 本题考查的是基本每股收益的影响因素。计算基本每股收益时，只考虑当期实际发行在外的普通股股份，无须考虑稀释性潜在普通股。目前，我国企业发行的潜在普通股主要有可转换公司债券、优先股、认股权证、股份期权等，选项BD错误；事项（2），以资本公积转增股本，增加甲公司实际发行在外的普通股股份，影响基本每股收益的计算，选项C正确；事项（3），定向增发3 000万股普通股用于购买一项股权，增加甲公司实际发行在外的普通股股份，影响基本每股收益的计算，选项A正确。

28.9 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是每股收益的重新计算。企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，但不影响所有者权益总额，也不改变企业的盈利能力，为了保持会计指标前后期可比性，企业应当在相关报批手续全部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益，选项AC正确；报告年度以发行股份为对价实现非同一控制下企业合并会影响企业所拥有或控制的经济资源，也会影响所有者权益总额，无须重新计算各列报期间每股收益，选项B错误；对于前期差错并且采用追溯重述法重述上年度损益的，需重新计算列报期间每股收益，选项D正确。

28.10 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是每股收益的重新计算。企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，但不影响所有者权益总额，也不改变企业的盈利能力，为了保持会计指标前后期可比性，企业应当在相关报批手续全部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益，选项AC正确；同一控制下企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数，需要重述比较期间每股收益，选项B正确；对于前期差错并且采用追溯重述法重述上年度损益的，需重新计算列报期间每股收益，选项D正确。

提示：

结合28.9和28.10，为各位同学将需要重新计算每股收益的情形总结如下：

- （1）派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股，其中，派发股票股利、公积金转增资本经常结合计算型客观题进行考查；
- （2）配股；
- （3）发生会计政策变更或差错更正，对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述；
- （4）发生同一控制下企业合并。

28.11 「斯尔解析」 ABD 本题考查的是计算合并财务报表每股收益时应考虑的因素。以合并报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的当期合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额，选项A正确；非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算，选项B正确；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数（即需要进行追溯），选项C错误；计算合并财务报表的稀释每股收益时，应当考虑子公司发行的能够转换成其普通股的稀释性潜在普通股，选项D正确。

### 三、计算分析题

#### 28.12 「斯尔解析」

(1)

①会计处理：企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆，将负债成分确认为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具。在进行分拆时，应当先对负债成分的将来现金流量进行折现确定负债成分的初始确认金额，再按发行价格扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。

②可转换公司债券负债成分公允价值 =  $100 \times 100 \times 5\% \times (P/A, 8\%, 5) + 100 \times 100 \times (P/F, 8\%, 5) = 500 \times 3.9927 + 10\,000 \times 0.6806 = 8\,802.35$  (万元)

可转换公司债券权益成分公允价值 = 发行价格 - 负债成分公允价值 =  $10\,000 - 8\,802.35 = 1\,197.65$  (万元)

会计分录为：

借：银行存款	10 000	
应付债券——利息调整	1 197.65	
贷：应付债券——面值		10 000
其他权益工具		1 197.65
借：财务费用	352.09	
贷：应付债券——利息调整		102.09
应付利息		250

提示：财务费用 = 期初应付债券的摊余成本 × 实际利率 × 时间权重 (7.1 ~ 12.31) =  $8\,802.35 \times 8\% \times 6/12 = 352.09$  (万元)。

③甲公司可转换公司债券负债成分在2×23年12月31日账面价值 = 期初负债成分账面价值 + 本年利息调整摊销 =  $8\,802.35 + 102.09 = 8\,904.44$  (万元)

(2)

①甲公司2×23年在计算稀释每股收益时应考虑的具稀释性潜在普通股包括其所发行的认股权证和可转换公司债券。

理由：高管人员行权时转换的普通股股数 =  $9 \times 20 = 180$  (万股)，假设认股权证于发行日即转为普通股，增加普通股股数的加权平均数 = (拟行权时转换的普通股股数 - 行权价格 × 拟行权时转换的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格) × 时间权重 =  $[180 - (180 \times 10) / 12] \times 9/12 = 22.5$  (万股)，甲公司为盈利企业，该认股权证具有稀释性；

假设可转换债券于发行日即转为普通股，所确认的净利润增加额为无须支付的利息金额，即352.09万元；股票数量增加额 =  $100 \times 5 \times 6/12 (7.1 \sim 12.31) = 250$  (万股)；

增量股每股收益 =  $352.09 / 250 = 1.41$  (元/股)，小于基本每股收益 (见下述计算)，具有稀释性。

②

2×23年每股收益计算：

基本每股收益 =  $5\,000 \div 2\,000 = 2.5$  (元/股)；

稀释每股收益 =  $(5\,000 + 352.09) \div (2\,000 + 250 + 22.5) = 2.36$  (元/股)

重新列报上年度 (2×22年度) 每股收益计算：

基本每股收益 =  $4\,000 / (1\,000 + 1\,000) = 2$  (元/股)；

由于2×22年不存在稀释性潜在普通股，稀释每股收益 = 基本每股收益 = 2 (元/股)。

## 四、综合题

## 28.13 「斯尔解析」

(1)

授予日，甲公司应编制的会计分录为：

借：银行存款	960	
贷：股本		(120 × 1 × 1) 120
资本公积——股本溢价		840
借：库存股	960	
贷：其他应付款		960

(2)

①  $2 \times 23$  年度因限制性股票激励计划应予确认的损益金额 = 拟行权人数的最佳估计数 × 每人持股数 × 授予日限制性股票的公允价值 × 等待期时间权重 =  $(120 - 20) \times 1 \times 15 \times 1/2 = 750$  (万元)

② 应编制的会计分录为：

借：管理费用	750	
贷：资本公积——其他资本公积		750

提示：

限制性股票激励计划属于权益结算的股份支付，在计算等待期应确认的成本或费用金额时，应以权益工具（限制性股票）在授予日的公允价值为基础。

(3)

应编制的会计分录为：

① 向普通股股东派发现金股利：

借：利润分配	(400 × 1 × 1) 400	
贷：应付股利		400

② 向预计可解锁限制性股票持有者派发现金股利：

借：利润分配	[ (120 - 20) × 1 × 1 ] 100	
贷：应付股利		100
借：其他应付款	100	
贷：库存股		100

③ 向预计不可解锁限制性股票持有者派发现金股利：

借：其他应付款	(20 × 1 × 1) 20	
贷：应付股利		20

提示：

根据题干“对于未能解锁的限制性股票，公司在回购股票时应当扣除激励对象已享有的该部分现金分红”，本题中的限制性股票激励计划属于现金股利可撤销的情形。

(4)

基本每股收益 = (当期实现净利润 - 当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利) / 不含限制性股票的发行在外普通股的加权平均数 =  $[1000 - 1 \times (120 - 20) \times 1] / 400 = 2.25$  (元/股)

提示：

限制性股票由于未来可能被回购，性质上属于或有可发行股票，在计算基本每股收益时不应当包括在内。





## 错题整理页



## 第二十九章 公允价值计量



使用斯尔教育 App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 29.1 下列各项关于公允价值计量的说法中，正确的是（ ）。
- A.在确定股份支付协议中相关权益工具的公允价值时，应遵循《企业会计准则第39号——公允价值计量》的相关规定
- B.在确定资产公允价值时应考虑出售或使用该资产所存在的限制因素，包括针对资产持有者和针对资产本身的限制因素
- C.在确定资产公允价值时只能以单项资产确定而不能以资产组合的方式进行确定
- D.公允价值计量的有序交易，是在计量日前一段时期内具有惯常市场活动的交易，不包括被迫清算和抛售
- 29.2 企业在按照会计准则规定采用公允价值计量相关资产或负债时，下列各项有关确定公允价值的表述中，正确的是（ ）。
- A.在确定资产公允价值时，可同时获取出价和要价的，应使用要价作为资产的公允价值
- B.使用估值技术确定公允价值时，应当使用市场上可观察输入值，在无法取得或取得可观察输入值不切实可行时才能使用不可观察输入值
- C.在根据选定市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，应当根据交易费用对有关价格进行调整
- D.以公允价值计量资产或负债，应当首先假定出售资产或转移负债的有序交易在该资产或负债的最有利市场进行
- 29.3 甲公司在非同一控制下的企业合并业务中获得100台设备，在购买日，甲公司应当以公允价值计量这批存货。根据市场交易情况，该设备在A市场和B市场有两个活跃的交易市场，交易量分别为10 000万台和1万台，交易价格分别为50万元/台和52万元/台。甲公司在A市场出售这批设备需要支付15万元相关税费，将100台设备运抵A市场的成本为100万元；在B市场出售100台设备需要支付20万元相关税费，将这批存货运抵B市场的成本为200万元。不考虑增值税等其他因素，甲公司上述设备的公允价值总额是（ ）。
- A.5 000万元      B.4 900万元      C.5 100万元      D.5 200万元
- 29.4 下列各项关于企业采用估值技术确定公允价值的说法中，正确的是（ ）。
- A.应当使用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术
- B.企业采用市场法进行估值时，必须采用相同或类似资产或负债的公开报价
- C.企业采用现金流量折现法进行估值时，有合同现金流量的应按合同约定的现金流量进行折现，无须做任何调整
- D.企业主要使用现行重置成本法估计与其他资产或其他资产和负债一起使用的各项资产的公允价值

- 29.5 企业使用重要的不可观察输入值对第二层次输入值进行调整，且该调整对公允价值计量整体而言是重大的，不考虑其他因素，该公允价值计量结果应当划分的层次是（ ）。
- A.第一层次  
B.第二层次  
C.第三层次  
D.无法确定
- 29.6 下列各项关于公允价值计量所使用的输入值相关说法中，错误的是（ ）。
- A.第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价  
B.第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值  
C.第三层次输入值是相关资产或负债经调整后的可观察输入值  
D.企业应首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值

## 二、多项选择题

- 29.7 下列各项关于以应用交易价格确定资产或负债公允价值的表述中，正确的有（ ）。
- A.企业判定交易为有序交易的，相关资产或负债的交易价格即为公允价值  
B.企业判定交易不是有序交易的，以公允价值计量相关资产或负债时，不应考虑该交易的价格，或赋予其较低权重  
C.企业判定交易为有序交易的，应以交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值  
D.企业根据现有信息不足以判定交易是否为有序交易的，以公允价值计量相关资产或负债时，不应考虑该交易价格
- 29.8 下列各项关于市场参与者的表述中，正确的有（ ）。
- A.市场参与者应当相互独立，不存在关联方关系  
B.市场参与者必须是与企业在同一行业的其他企业  
C.市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易，而非被迫或以其他强制方式进行交易  
D.企业以公允价值计量相关资产或负债，应当充分考虑市场参与者之间的交易
- 29.9 下列情况中，不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值的有（ ）。
- A.关联方之间的交易  
B.被迫进行的交易  
C.进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场  
D.交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元
- 29.10 下列有关公允价值计量结果所属层次的表述中，正确的有（ ）。
- A.公允价值计量结果所属层次，取决于估值技术的输入值  
B.公允价值计量结果所属层次由对公允价值计量整体而言重要输入值所属的最高层次决定  
C.使用第二层次输入值对相关资产进行公允价值计量时，应当根据资产的特征进行调整  
D.对相同资产或负债在活跃市场上的报价可以使用调整后的公允价值计量结果为第二层次或第三层次输入值



29.11 下列各项关于公允价值计量要求的表述中，错误的有（ ）。

- A. 企业在公允价值计量中使用的估值技术一经确定，不得随意变更
- B. 企业变更估值技术及其应用方法的，应作为会计政策变更处理
- C. 企业在确定公允价值时使用了第三方报价机构提供的估值，应将该公允价值计量结果划入第三层次输入值
- D. 企业使用估值技术时，应当使用可观察输入值，不得使用不可观察输入值



## 答案与解析

### 一、单项选择题

29.1	D	29.2	B	29.3	B	29.4	A	29.5	C
29.6	C								

### 二、多项选择题

29.7	BC	29.8	ACD	29.9	ABCD	29.10	AC	29.11	BCD
------	----	------	-----	------	------	-------	----	-------	-----

### 一、单项选择题

29.1 「斯尔解析」 D 本题考查的是公允价值计量的基本要求。在确定股份支付协议中相关权益工具的公允价值时，应遵循《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的相关规定，选项A错误；在确定资产公允价值时应考虑出售或使用该资产所存在的限制因素，该限制因素仅考虑针对资产本身而不考虑针对资产持有者，选项B错误；计量单元可以是单项资产或负债，也可以是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合，选项C错误；公允价值计量的有序交易，是在计量日前一段时期内具有惯常市场活动的交易，不包括被迫清算和抛售，选项D正确。

29.2 「斯尔解析」 B 本题考查的是以公允价值计量相关资产或负债的基本要求。当相关资产或负债具有出价和要价时，应使用出价作为资产的公允价值，使用要价作为负债的公允价值，选项A错误；使用估值技术确定公允价值时，应按如下顺序进行选择：首先选取可观察输入值（第一层次），其次是调整的可观察输入值（第二层次），最后才是不可观察输入值（第三层次），选项B正确；在根据选定市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，不应根据交易费用对有关价格进行调整，选项C错误；以公允价值计量资产或负债，应当首先假定出售资产或转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行，其次才是最有利市场，选项D错误。

提示：

本题中，选项涉及的考点属于历年考试对本章考查的高频考点，现为同学做如下总结：

- （1）在计量资产负债头寸时，“出资要债”，即使用出价计量资产头寸，使用要价计量负债头寸；
- （2）关于对运输费用和交易费用的调整：
  - ①确定最有利市场时，应同时考虑交易费用和运输费用等对价格的调整；
  - ②在确定资产或负债的公允价值时，不应考虑交易费用对价格的调整；
- （3）关于主要市场和最有利市场的应用：
  - ①“先主后利”，即应优先考虑是否存在主要市场，若不存在或无法确定主要市场时，考虑最有利市场；
  - ②主要市场的特点：流动性最强、交易量最大、交易活跃程度最高；
  - ③最有利市场的特点：扣减交易费用和运输费用后，金额最高。



- 29.3 「斯尔解析」 B 本题考查的是主要市场中相关资产公允价值的确定。甲公司在估计这批存货的公允价值时，应首先确定主要市场，由于A市场拥有最大交易量且交易活跃程度最高，判断A市场为甲公司销售该原材料的主要市场，该批设备的公允价值=主要市场（A市场）的交易价格-运输费用=50×100-100=4 900（万元），选项B正确。

选项A错误，误以该批设备在A市场的交易价格作为公允价值；选项C错误，误将运输费用计入公允价值；选项D错误，误将B市场作为最有利市场确定公允价值。

- 29.4 「斯尔解析」 A 本题考查的是确定公允价值时所采用的估值技术。企业采用估值技术确定公允价值时，应当使用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术，选项A正确；企业采用市场法进行估值时，除直接采用相同或类似资产或负债的公开报价，还可以使用市场乘数法等估值方法，选项B错误；在存在违约风险时，合同约定的金额并非确定的折现现金流量，因此在采用现金流量折现法进行估值时，需要对其进行调整，选项C错误；企业主要使用现行重置成本法估计与其他资产或其他资产和负债一起使用的有形资产的公允价值，选项D错误。

- 29.5 「斯尔解析」 C 本题考查的是对第二层次输入值的调整。企业使用重要的不可观察输入值对第二层次输入值进行调整，且该调整对公允价值计量整体而言是重大的，该公允价值计量结果应当划分为第三层次，选项C正确，选项ABD错误。

- 29.6 「斯尔解析」 C 本题考查的是公允价值计量时所采用的输入值，本题为否定式提问。第一层次输入值是企业在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价，选项A表述正确，不选；第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值，选项B表述正确，不选；第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值，选项C表述错误，应选；企业应当将估值技术所使用的输入值划分为三个层次，并最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价（第一层次输入值），最后使用不可观察输入值（第三层次输入值），选项D表述正确，不选。

提示：

关于各层次输入值的类型及是否需要调整的总结：

层次	输入值类型	在市场报价基础上是否需要调整
第一层次	可观察输入值	通常不应进行调整
第二层次		需要进行调整
第三层次	不可观察输入值	

## 二、多项选择题

- 29.7 「斯尔解析」 BC 本题考查的是应用有序交易价格确定公允价值。企业判定交易为有序交易的，应以交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值，选项C正确，选项A错误；企业判定交易不是有序交易的，以公允价值计量相关资产或负债时，不应考虑该交易的价格，或赋予其较低权重，选项B正确；企业根据现有信息不足以判定交易是否为有序交易的，以公允价值计量相关资产或负债时，应当考虑该交易的价格，但不应将该交易价格作为计量公允价值唯一依据或主要依据，选项D错误。

提示：

交易价格，即进入价格，是取得该资产所支付或承担该负债所收到的价格；公允价值，即脱手价格，是出售该资产所能收到的价格或者转移该负债所需支付的价格。

- 29.8 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是市场参与者的特征。市场参与者应当相互独立，不存在关联方关

系，选项A正确；市场参与者可以是企业在同一行业的企业，也可能来自其他行业，选项B错误；市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易，而非被迫或以其他强制方式进行的交易，选项C正确；企业以公允价值计量相关资产或负债，应当充分考虑市场参与者之间的交易，选项D正确。

29.9 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是将交易价格作为公允价值的例外情形，本题为否定式提问。在下列情况下，企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量的，不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值：（1）关联方之间的交易，选项A应选；（2）被迫进行的交易，或者资产出售方（或负债转移方）在交易中被迫接受的交易，选项B应选；（3）交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元，选项D应选；（4）进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场，选项C应选。

29.10 「斯尔解析」 AC 本题考查的是各个层次输入值之间的判断标准及优先顺序。公允价值所属层次，取决于输入值，而非估值技术，选项A正确；公允价值计量结果所属层次由对公允价值计量整体而言重要输入值所属的最低（而非最高）层次决定，选项B错误；使用第二层次输入值对相关资产进行公允价值计量时，应当根据资产的特征进行调整，即第一层次不用调，第二层次须调整，第三层次须估计，选项C正确；如果存在相同资产或负债在活跃市场的报价，说明存在第一层次输入值，此时不考虑第二、三层次输入值，选项D错误。

29.11 「斯尔解析」 BCD 本题考查的是公允价值计量相关要求，为否定式提问。企业在公允价值计量中使用的估值技术一经确定，不得随意变更（属于可比性要求的体现），选项A表述正确，不选；企业变更估值技术及其应用方法的，应作为会计估计变更处理，选项B表述错误，应选；企业在确定公允价值时使用了第三方报价机构提供的估值，不应简单将该公允价值计量结果划入第三层次输入值，选项C表述错误，应选；企业使用估值技术时，应当优先使用可观察输入值，仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值（即未否定不可观察输入值的运用），选项D表述错误，应选。



## 错题整理页



## 第三十章 政府及民间非营利组织会计



使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

### 一、单项选择题

- 30.1 政府会计由预算会计和财务会计构成。下列关于政府会计的表述中，正确的是（ ）。
- A.预算会计实行收付实现制，财务会计实行权责发生制
- B.政府会计主体应当建立预算会计和财务会计两套账，分别反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息
- C.政府预算会计要素包括预算收入、预算支出和净资产
- D.政府会计主体应当以预算会计核算生成的数据为基础编制政府决算报告，以财务会计核算生成的数据为基础编制政府财务报告
- 30.2 下列关于政府会计的表述中，正确的是（ ）。
- A.政府财务报告至少应当包括资产负债表、收入费用表和现金流量表
- B.政府财务报告的编制以收付实现制为基础
- C.政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入、成本和费用
- D.政府财务报告包括政府决算报告
- 30.3 下列各项与科研事业单位有关业务或事项会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.开展技术咨询服务收取的劳务费（不含增值税）在预算会计下确认为其他预算收入
- B.年度终了，根据本年度财政直接支付预算指标数与本年财政直接支付实际支出数的差额，确认为其他预算收入
- C.财政授权支付方式下，年度终了时根据代理银行提供的对账单核对无误后注销零余额账户用款额度的余额并于下年初恢复
- D.涉及现金收支的业务采用预算会计核算，不涉及现金收支的业务采用财务会计核算
- 30.4 在预算会计中，单位期末应将“事业预算收入”科目本期发生额中的专项资金收入结转记入的会计科目是（ ）。
- A.非财政拨款结转
- B.经营结余
- C.事业基金
- D.事业结余
- 30.5 下列关于事业单位固定资产计提折旧的表述中，正确的是（ ）。
- A.事业单位应对所有的固定资产计提折旧
- B.当月增加的固定资产，次月开始计提折旧
- C.当月减少的固定资产，当月不再计提折旧
- D.提前报废的固定资产，应补提折旧

- 30.6 下列关于行政事业单位PPP项目合同会计处理的表述中，正确的是（ ）。
- A.使用社会资本方现有资产形成的PPP项目资产，政府方无需进行会计处理  
B.使用政府方现有资产形成的PPP项目资产，政府方无需进行会计处理  
C.PPP项目资产正常使用中发生的日常维修等后续支出，政府方应计入PPP项目资产成本  
D.社会资本方投资建造形成PPP项目资产，政府方应在资产验收合格交付使用时确认为PPP项目资产
- 30.7 下列关于民间非营利组织会计的表述中，错误的是（ ）。
- A.民间非营利组织的财务会计要素包括资产、负债、所有者权益等  
B.民间非营利组织的会计目标是满足会计信息使用者的信息需要  
C.民间非营利组织会计在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础  
D.民间非营利组织会计是对民间非营利组织的财务收支活动进行连续、系统、综合的记录、计量和报告
- 30.8 2×22年11月2日，某民间非营利组织获得一笔200万元的政府补助收入，政府规定该补助款用于资助贫困学生，至2×22年12月31日该笔支出尚未发生。对于该事项的核算，下列说法中错误的是（ ）。
- A.该笔收入属于非交换交易收入  
B.该笔收入因为规定了资金的使用用途，属于限定性收入  
C.该笔收入在12月31日要转入到非限定性净资产  
D.该笔收入在12月31日要转入到限定性净资产
- 30.9 甲社会团体按照会员代表大会通过的会费收缴办法的规定，该社会团体的个人会员应当每人每年缴纳800元会费，每年度会费应当在当年度1月1日至12月31日缴纳。假设2×22年1月1日，该社会团体收到某个人会员通过邮局汇款支付的会费2 400元，该个人会员说明此款项是支付2×22年、2×23年和2×24年三个年度的会费。不考虑其他因素，甲社会团体2×22年度因该个人会员缴纳会费应确认的会费收入是（ ）。
- A.2 400元                      B.800元                      C.100元                      D.零

## 二、多项选择题

- 30.10 下列关于事业单位预算会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.年末应将“事业预算收入”科目本年发生额中的专项资金收入转入“非财政拨款结转（本年收支结转）”科目  
B.按规定从经营结余中提取专用基金时，按提取金额记入“专用结余”科目的贷方  
C.年末结转后，“财政拨款结转”科目除了“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额  
D.因发生会计差错调整以前年度财政拨款结余资金的，按调整金额调整“资金结存”和“财政拨款结余（年初余额调整）”科目
- 30.11 下列关于政府单位特定业务会计核算一般原则的表述中，正确的有（ ）。
- A.政府单位财务会计实行权责发生制  
B.除另有规定外，单位预算会计采用收付实现制  
C.对于纳入部门预算管理的现金收支业务，同时进行财务会计和预算会计核算  
D.对于单位应上缴财政的现金所涉及的收支业务，进行预算会计处理



- 30.12 下列关于政府会计处理的表述中，正确的有（ ）。
- A.单位需要向同级财政上缴专项债券对应项目专项收入的，取得专项收入时，应借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目，预算会计不作处理
  - B.单位按规定出资成立非营利法人单位，财务会计中借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目，同时，在预算会计中借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目，不应按照投资业务进行会计处理
  - C.单位在取得PPP项目资产时一般按照成本进行初始计量，按规定需要进行资产评估的，应当按照评估价值进行初始计量
  - D.单位合并财务报表的合并范围一般应以“控制”为基础确定
- 30.13 民间非营利组织按照是否存在限定将收入分为限定性收入和非限定性收入。在判断收入是否存在限定时，应当考虑的因素有（ ）。
- A.时间
  - B.用途
  - C.来源
  - D.金额
- 30.14 下列各项中，属于民间非营利组织会计要素的有（ ）。
- A.资产
  - B.费用
  - C.利润
  - D.所有者权益
- 30.15 下列关于民间非营利组织的财务会计报告的表述中，正确的有（ ）。
- A.民间非营利组织的会计报表至少应当包括资产负债表、业务活动表和现金流量表
  - B.民间非营利组织无须编制会计报表附注
  - C.财务情况说明书是对民间非营利组织一定会计期间业务活动以及财务、收入、成本费用情况进行分析说明的书面文字报告
  - D.民间非营利组织的财务会计报告有助于提高民间非营利组织的透明度，增强其社会公信力
- 30.16 下列关于民间非营利组织会计的表述中，正确的有（ ）。
- A.民间非营利组织从事受托代理业务时发生的应归属于其自身的相关税费、运输费等，应计入受托代理资产成本
  - B.民间非营利组织取得的捐赠收入应于捐赠方做出书面承诺时予以确认
  - C.民间非营利组织会计要素主要包括资产、负债、净资产、收入和费用
  - D.民间非营利组织设立时取得的注册资金，应当在取得时直接计入净资产

## 答案与解析

### 一、单项选择题

30.1	D	30.2	A	30.3	C	30.4	A	30.5	C
30.6	D	30.7	A	30.8	C	30.9	B		

### 二、多项选择题

30.10	ABCD	30.11	ABC	30.12	ABC	30.13	AB	30.14	AB
30.15	ACD	30.16	CD						

### 一、单项选择题

- 30.1 【斯尔解析】 D 本题考查的是政府会计核算模式。政府会计主体应当以预算会计核算生成的数据为基础编制政府决算报告，以财务会计核算生成的数据为基础编制政府财务报告，选项D正确；预算会计实行收付实现制，国务院另有规定的，从其规定（即政府预算会计并不必然实行收付实现制）；财务会计实行权责发生制，选项A错误；政府预算会计和财务会计“适度分离”，并不是要求政府会计主体分别建立预算会计和财务会计两套账，而是要求政府预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息，选项B错误；政府预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余，净资产属于政府财务会计要素，选项C错误。
- 30.2 【斯尔解析】 A 本题考查的是政府会计处理原则。政府财务报告至少应当包括资产负债表、收入费用表和现金流量表，（政府财务报告与政府决算报告属于并列关系，而非包含关系）选项A正确，选项D错误；政府财务报告以权责发生制为基础编制，选项B错误；政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用，选项C错误。
- 30.3 【斯尔解析】 C 本题考查的是事业单位会计处理原则。财政授权支付方式下，年度终了时根据代理银行提供的对账单核对无误后注销零余额账户用款额度的余额并于下年年初恢复，选项C正确；科研事业单位开展技术咨询服务收取的劳务费以及增值税销项税额在预算会计下应计入事业预算收入，选项A错误；年度终了，根据本年度财政直接支付预算指标数与本年财政直接支付实际支出数的差额，预算会计确认财政拨款预算收入，选项B错误；单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，同时采用财务会计和预算会计核算，不纳入部门预算管理的现金收支业务，不采用预算会计核算，选项D错误。
- 提示：  
“事业收入”科目属于政府财务会计科目，在核算时，不包含增值税销项税额；“事业预算收入”科目属于政府预算会计科目，在核算时，包含增值税销项税额。
- 30.4 【斯尔解析】 A 本题考查的是“事业预算收入”科目期末结转。根据“事业预算收入”等科目下各专项资金收入明细科目，贷记“非财政拨款结转——本年收支结转”科目，选项A正确；“经营结

余”科目主要为本期经营收支的结转，选项B错误；在单位预算会计核算中，没有“事业基金”“事业结余”科目，选项CD错误。

30.5 【斯尔解析】 C 本题考查的是事业单位固定资产计提折旧的会计处理。当月减少的固定资产，当月不再计提折旧，选项C正确；当月增加的固定资产，当月开始计提折旧，选项B错误；除文物和陈列品、动植物、图书、档案、单独计价入账的土地、以名义金额计量的固定资产等固定资产外，单位应当按月对固定资产计提折旧，选项A错误；提前报废的固定资产，不再计提折旧，选项D错误。

30.6 【斯尔解析】 D 本题考查PPP项目合同政府方的会计处理。社会资本方投资建造形成PPP项目资产，政府方应在资产验收合格交付使用时确认为PPP项目资产，选项D正确；使用社会资本方现有资产形成的PPP项目资产，政府方应在PPP项目开始运营日，按照该资产的评估价值，借记“PPP项目资产”科目，贷记“PPP项目净资产”科目，选项A错误；使用政府方现有资产形成的PPP项目资产，需要区分是否需要进行资产评估，进行相应的会计处理，选项B错误；为维护PPP项目资产的正常使用而发生的日常维修、养护等后续支出，不应计入PPP项目资产成本，选项C错误。

提示：

2022年教材中分别在收入章节和本章增加了PPP项目合同的社会资本方以及政府方的会计处理，并进行了相关考查。预计2023年依旧有很大可考性，现将政府方取得PPP项目资产的账务处理为同学们总结如下表：

资产取得形式	会计处理时点	入账价值确定	会计分录
社会资本方投资建造	验收合格交付使用	确定的成本	借：PPP项目资产 贷：PPP项目净资产
已交付使用尚未办理竣工决算	验收合格交付使用	暂估价值	
社会资本方从第三方购买	验收合格交付使用	确定的成本	
使用社会资本方现有资产形成	开始运营日	评估价值	
使用政府方现有资产形成（无须评估）	开始运营日	资产的账面价值	借：PPP项目资产 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施
使用政府方现有资产形成（需要评估）	开始运营日	评估价值	借：PPP项目资产 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施 借方差额：其他费用 贷方差额：其他收入
社会资本方对政府方原有资产进行改扩建形成	验收合格交付使用	改扩建前账面价值+改扩建支出-被替换部分账面价值	借：PPP项目资产 公共基础设施累计折旧（摊销） 贷：公共基础设施 差额：PPP项目净资产

30.7 【斯尔解析】 A 本题考查的是民间非营利组织会计特征及要素，为否定式提问。由于民间非营利组织资源提供者既不享有组织的所有权，也不取得经济回报，因此，其会计要素不包括所有者权益和利

润，而是设置了净资产这一要素，选项A表述错误，应选；民间非营利组织的会计目标是满足会计信息使用者的信息需要，选项B表述正确，不选；民间非营利组织会计在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础，选项C表述正确，不选；民间非营利组织会计是对民间非营利组织的财务收支活动进行连续、系统、综合的记录、计量和报告，选项D表述正确，不选。

30.8 「斯尔解析」 C 本题考查的是民间非营利组织收到政府补助收入的会计处理，为否定式提问。民间非营利组织获得的政府补助收入属于非交换交易收入，选项A表述正确，不选；民间非营利组织得到有限定用途的政府补助款应确认为政府补助收入（限定性收入），期末转入限定性净资产，选项BD表述正确，不选，选项C表述错误，应选。

30.9 「斯尔解析」 B 本题考查的是民间非营利组织会费收入的确认与计量。民间非营利组织的核算基础为权责发生制，该社会团体收到的2 400元会费收入应在未来三个年度（2×22年~2×24年）分摊计入当年会费收入，因此，甲社会团体2×22年度因该个人会员缴纳会费应确认会费收入=2 400÷3=800（元），选项B正确，选项ACD错误。

## 二、多项选择题

30.10 「斯尔解析」 ABCD 本题考查的是事业单位预算会计处理原则。年末应将“事业预算收入”科目本年发生额中的专项资金收入转入“非财政拨款结转（本年收支结转）”科目，选项A正确；按规定从经营结余中提取专用基金时，按提取金额记入“专用结余”科目的贷方，选项B正确；年末结转后，“财政拨款结转”科目除了“累计结转”明细科目外，其他明细科目应无余额，选项C正确；因发生会计差错调整以前年度财政拨款结余资金的，按调整金额调整“资金结存”和“财政拨款结余（年初余额调整）”科目，选项D正确。

30.11 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是政府单位会计核算的一般原则。政府单位财务会计采用权责发生制，预算会计采用收付实现制（国务院另有规定除外），选项AB正确；对于纳入部门预算管理的现金收支业务，同时进行财务会计和预算会计核算，选项C正确；对于单位受托代理的现金以及应上缴财政的现金所涉及的收支业务，仅需进行财务会计处理，无须进行预算会计处理，选项D错误。

30.12 「斯尔解析」 ABC 本题考查的是政府会计的相关业务。单位需要向同级财政上缴专项债券对应项目专项收入的，取得专项收入时，应借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目，预算会计不作处理，选项A正确；单位按规定出资成立非营利法人单位，财务会计中借记“其他费用”科目，贷记“银行存款”等科目，同时，在预算会计中借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”科目，不应按照投资业务进行会计处理，选项B正确；单位在取得PPP项目资产时一般按照成本进行初始计量，按规定需要进行资产评估的，应当按照评估价值进行初始计量，选项C正确；单位合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系（而非控制）为基础予以确定，选项D错误。

30.13 「斯尔解析」 AB 本题考查的是限定性收入的判定条件。如果资产提供者对资产的使用设置了时间限制或者用途限制，或者对两者都设置了限制，则为限定性收入，否则，为非限定性收入，选项AB正确；在判断收入是否存在限定时，无须考虑收入的来源和金额，选项CD错误。

30.14 「斯尔解析」 AB 本题考查的是民间非营利组织会计要素。民间非营利组织会计，反映财务状况的会计要素包括资产、负债和净资产；反映业务活动情况的会计要素包括收入和费用，不包括利润和所有者权益，选项AB正确，选项CD错误。

30.15 「斯尔解析」 ACD 本题考查的是民间非营利组织的财务会计报告。会计报表至少应当包括资产负债表、业务活动表和现金流量表三张基本报表，选项A正确；财务情况说明书是对民间非营利组织一定会计期间业务活动以及财务、收入、成本费用情况进行分析说明的书面文字报告，选项C正确；

民间非营利组织的财务会计报告有助于提高民间非营利组织的透明度，增强其社会公信力，选项D正确；民间非营利组织应当编制会计报表附注，选项B错误。

- 30.16 「斯尔解析」 CD 本题考查的是对民间非营利组织会计核算的理解。民间非营利组织会计要素主要包括资产、负债、净资产、收入和费用，选项C正确；民间非营利组织设立时取得的注册资金，应当在取得时直接计入净资产，选项D正确；民间非营利组织从事受托代理业务时发生的应归属于其自身的相关税费、运输费等，应记入“其他费用”科目，选项A错误；民间非营利组织对于捐赠承诺，不应予以确认，但可以在会计报表附注进行披露，选项B错误。







## 错题整理页



## 专 题 主观题大集训

使用斯尔教育App  
扫码观看本节好课

31.1 甲公司没有子公司，不需要编制合并财务报表。甲公司相关年度发生与投资有关的交易或事项如下：

(1) 2×21年1月1日，甲公司通过发行普通股2 500万股（每股面值1元）取得乙公司30%股权，能够对乙公司施加重大影响。甲公司发行股份的公允价值为6元/股，甲公司取得投资时乙公司可辨认净资产的账面价值为50 000万元，公允价值为55 000万元，除A办公楼外，乙公司其他资产及负债的公允价值与账面价值相同。A办公楼的账面余额为30 000万元，已计提折旧15 000万元，公允价值为20 000万元。乙公司对A办公楼采用年限平均法计提折旧，该办公楼预计使用40年，已使用20年，自甲公司取得乙公司投资后尚可使用20年，预计净残值为零。

(2) 2×21年6月3日，甲公司以300万元的价格向乙公司销售产品一批，该批产品的成本为250万元。至2×21年年末，乙公司已销售上述从甲公司购入产品的50%，其余50%产品尚未销售形成存货。

2×21年度，乙公司实现净利润3 600万元，因分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动而确认其他综合收益100万元。

(3) 2×22年1月1日，甲公司以12 000万元的价格将所持乙公司15%股权予以出售，款项已存入银行。出售上述股权后，甲公司对乙公司不再具有重大影响，将所持乙公司剩余15%股权指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，公允价值为12 000万元。

(4) 2×22年12月31日，甲公司所持乙公司15%股权的公允价值为14 000元。

(5) 2×23年1月1日，甲公司将所持乙公司15%股权予以出售，取得价款14 000万元。

其他有关资料：

第一，甲公司按照年度净利润的10%计提法定盈余公积。

第二，本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，计算甲公司对乙公司股权投资的入账价值，编制相关会计分录。

(2) 根据资料(1)和(2)，计算甲公司对乙公司股权投资2×21年度应确认的投资损益，编制相关会计分录。

(3) 根据资料(3)，计算甲公司出售所持乙公司15%股权产生的损益金额，编制相关会计分录。

(4) 根据资料(4)和(5)，编制甲公司与持有及出售乙公司股权相关的会计分录。

(答案中的金额单位以万元表示)

31.2 甲公司2×23年度发生的交易或事项如下：

(1) 1月1日，甲公司与乙公司签订租赁合同，将本公司原作为固定资产核算的一栋写字楼出租给乙公司，租赁期为5年，年租金为400万元，于每年年末支付。该写字楼的成本为8 000万元，至出租时已计提折旧金额为1 200万元。按照周边写字楼的市场价格估计，该写字楼的公允价值为9 400万元。12月31日，甲公司收到乙公司支付的当年租金400万元。

甲公司采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。12月31日，因租赁市场短期回调，甲公司上述出租写字楼的公允价值为9 200万元。

(2) 1月1日，甲公司以前以5元/股的授予价格向20名高管人员授予限制性股票800万股，发行价款4 000万元已收到并存入银行，限制性股票的登记手续已办理完成。根据限制性股票激励计划，激励对象在同时满足下列条件时，方可解除限制：激励对象自授予限制性股票当日起在甲公司持续服务满3年；年均净资产收益率达到10%。否则，甲公司将按照授予价格回购激励对象持有的限制性股票。当日，甲公司股票的 market 价格为20元/股。

2×23年度，甲公司没有高管人员离开公司，净资产收益率达到13%。甲公司预计未来2年高管人员也不会有人离开公司，每年的净资产收益率能够实现10%的目标。

(3) 2月10日，甲公司支付价款620万元购入乙公司股票100万股（占乙公司发行在外股份数量的1%），另支付交易费用0.8万元。购入时，乙公司已宣告发放现金股利，甲公司按照持股比例计算可分得股利46万元。甲公司将所购入乙公司股票指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资。

3月2日，甲公司收到乙公司分配的现金股利46万元。

12月31日，甲公司所持乙公司股票的公允价值为550万。

本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

根据上述资料，逐项计算上述交易或事项对甲公司2×23年度其他综合收益的影响金额，编制相关会计分录。（答案中的金额单位以万元表示）

**31.3** 甲公司为境内上市公司。2×19年10月20日，甲公司向乙银行借款5亿元。借款期限为5年，年利率为6%，利息按年支付，本金到期一次偿还。借款协议约定：如果甲公司不能按期支付利息，则从违约日起按年利率7%加收罚息。2×19年、2×20年，甲公司均按时支付乙银行借款利息。2×21年1月起，因受国际国内市场影响。甲公司出现资金困难，当年未按时支付全年利息。为此，甲公司按7%年利率计提该笔借款自2×21年1月1日起的罚息3 500万元。

2×21年12月20日，甲公司与乙银行协商，由乙银行向其总行申请减免甲公司的罚息。甲公司编制2×21年财务报表时，根据与乙银行债务重组的进展情况，预计双方将于近期达成减免罚息的协议，并据此判断2×21年原按照7%年利率计提的该笔借款罚息3 500万元应全部冲回。

2×22年4月20日，在甲公司2×21年度财务报告经董事会批准报出日之前，甲公司与乙银行签订了《罚息减免协议》，协议的主要内容与之前甲公司估计的情况基本相符，即从2×22年起，如果甲公司于借款到期前能按时支付利息并于借款到期时偿还本金，甲公司只需按照6%的年利率支付2×21年及以后各年的利息；同时，免除2×21年的罚息3 500万元。

假定：甲公司上述借款按照摊余成本计量，不考虑折现及其他因素。

要求：

(1) 判断甲公司能否根据2×21年资产负债表日债务重组的协商进度估计应付利息的金额并据此进行会计处理，说明理由。

(2) 判断资产负债表日后事项期间达成的债务重组协议是否应作为甲公司2×21年调整事项，并说明理由。

(3) 计算甲公司2×21年度该笔借款在资产负债表中列示的金额。(答案中的金额单位以万元表示)

31.4 甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)2×22年更换年审会计师事务所,新任注册会计师在对其2×22年度财务报表进行审计时,对以下事项的会计处理存在质疑:

(1) 自2×21年开始,甲公司每年年末均按照职工工资总额的10%计提相应资金计入应付职工薪酬,计提该资金的目的在于解决后续拟实施员工持股计划的资金来源,但有关计提金额并不对应于每一在职员工。甲公司计划于2×21年实施员工持股计划,以2×21年至2×24年四年间计提的资金在二级市场购买本公司股票,授予员工持股计划范围内的管理人员,员工持股计划范围内的员工与原计提时在职员工的范围很可能不同。如员工持股计划未能实施,员工无权取得该部分计入职工薪酬的提取金额。该计划下,甲公司2×21年计提了3 000万元。

2×22年年末,甲公司就当年度应予计提的金额进行了以下会计处理:

借:管理费用	3 600	
贷:应付职工薪酬		3 600

(2) 为调整产品结构,去除冗余产能,2×22年甲公司推出一项鼓励员工提前退休的计划。该计划范围内涉及的员工共有1 000人,平均距离退休年龄还有5年。甲公司董事会于10月20日通过决议,该计划范围内的员工如果申请提前退休,甲公司将每人一次性地支付补偿款30万元。根据计划公布后与员工达成的协议,其中的800人会申请离职。截至2×22年12月31日,该计划仍在进行当中。

甲公司进行了以下会计处理:

借:长期待摊费用	24 000	
贷:预计负债		24 000
借:营业外支出	4 800	
贷:长期待摊费用		4 800

(3) 2×22年甲公司销售快速增长,对当年度业绩起到了决定性作用。根据甲公司当年制定并开始实施的利润分享计划,销售部门员工可以分享当年度净利润的3%作为奖励。2×16年2月10日,根据确定的2×22年年度利润,董事会按照利润分享计划,决定发放给销售部门员工奖励620万元。

甲公司于当日进行了以下会计处理:

借:利润分配——未分配利润	620	
贷:应付职工薪酬		620

其他有关资料:

甲公司按照净利润的10%提取法定盈余公积,不计提任意盈余公积。

不考虑所得税等相关税费因素的影响。甲公司2×22年年度报告于2×23年3月20日对外报出。

要求:

判断甲公司对事项(1)至事项(3)的会计处理是否正确并说明理由;对于不正确的会计处理,编制更正的会计分录(无须通过“以前年度损益调整”科目,答案中的金额单位以万元表示)。

**31.5** 甲公司2×23年度财务报表经董事会批准于2×24年3月15日向外报出。甲公司2×23年度财务报表相关的交易或事项如下：

(1) 2×23年1月1日，甲公司从无关联关系的第三方处受让了其所持乙公司30%的股权，转让价格为2 000万元，款项已用银行存款支付，乙公司的股东变更登记手续已经办理完成。取得投资当日，乙公司的净资产账面价值为5 000万元，可辨认净资产公允价值为7 000万元，除账面价值为1 000万元、公允价值为3 000万元的专利权外，其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。该专利权预计使用年限为10年，预计净残值为零，采用直线法摊销。受让乙公司股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响。甲公司拟长期持有乙公司的股权。

2×23年，乙公司账面实现净利润1 000万元，因金融资产公允价值变动确认其他综合收益50万元。

(2) 2×23年12月31日，甲公司与所在地政府签订协议。根据协议约定，甲公司将按照所在地政府的要求开发新型节能环保建筑材料，政府将在协议签订之日起一个月内向甲公司拨付款项2 000万元，新型建筑材料的研究成果将归政府所有。当日，甲公司收到当地政府拨付的款项2 000万元。

(3) 2×24年1月26日，甲公司的办公楼完成竣工决算手续，实际成本为68 000万元。上述办公楼已于2×22年12月28日完工并达到预定可使用状态，甲公司按预算金额62 000万元暂估入账。该办公楼预计使用年限为50年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

其他资料：乙公司会计政策和会计期间与甲公司相同。甲公司和乙公司均为境内居民企业，适用所得税税率为25%。取得乙公司股权日，乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额不考虑所得税的影响。本题不考虑除所得税以外的其他税费因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，计算甲公司对乙公司股权投资的初始入账价值，并编制相关会计分录。

(2) 根据资料(1)，计算甲公司对乙公司股权投资2×23年应确认的投资收益和其他综合收益，并编制相关会计分录。

(3) 根据资料(1)，判断甲公司对乙公司长期股权投资形成的暂时性差异是否应确认递延所得税，并说明理由。如应确认递延所得税，计算递延所得税金额并编制相关会计分录。

(4) 根据资料(2)，判断甲公司从政府取得的款项是否为政府补助，说明理由，并编制相关会计分录。

(5) 根据资料(3)，判断甲公司完成办公楼竣工决算手续的事项是否为资产负债表日后调整事项并说明理由。如为日后调整事项，计算该固定资产在2×23年12月31日资产负债表中列示的金额，编制调整2×23年度财务报表的会计分录。(答案中的金额单位以万元表示)

**31.6** 甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)为上市公司，该公司2×23年发生的有关交易或事项如下：

(1) 1月2日，甲公司在天猫开设的专营店上线运行，推出一项新销售政策，凡在1月10日之前登录甲公司专营店并注册成为会员的消费者，支付500元会员费，即可享受在未来两年内在该公司专营店购物全部7折的优惠，该会员费不退且会员资格不可转让，1月2日至10



日，该政策共吸引30万名消费者成为甲公司天猫专营店会员，有关消费者在申请成为会员时已全额支付会员费。

由于甲公司在天猫开设的专营店刚刚开始运营，甲公司无法预计消费者的消费习惯及未来两年可能的消费金额。

税法规定，计算所得税时按照会计准则规定确认收入的时点作为计税时点。

(2) 2月20日，甲公司闲置资金3 000万美元用于购买某银行发售的外汇理财产品。理财产品合同规定：该理财产品存续期为364天，预期年化收益率为3%，不保证本金及收益，持有期间内每月1日可开放赎回。甲公司计划将该投资持有至到期。当日，美元对人民币的汇率为1美元=6.50元人民币。

2×23年12月31日，根据银行发布的理财产品价值信息，甲公司持有的美元理财产品价值为3 100万美元，当日美元对人民币的汇率为1美元=6.70元人民币。

税法规定，对于外币交易的折算采用交易发生时的即期汇率，但对于公允价值计量的金融资产，持有期间内的公允价值变动不计入应纳税所得额。

(3) 甲公司生产的乙产品中参与国家专项扶持计划，该产品正常市场价值为1.2万元/台，甲公司生产成本为0.8万元/台。按照规定，甲公司参与国家专项扶持计划后，将乙产品销售给目标消费者的价值为1万元/台，国家财政另外给予甲公司补助款0.2万元/台。2×23年，甲公司按照该计划共销售乙产品2 000台，销售价款及国家财政补助款均已收到。

税法规定，有关政府补助收入在取得时计入应纳税所得额。

(4) 9月30日，甲公司自外部购入一项正在进行中的研发项目，支付价款900万元，甲公司预计该项目前期研发已经形成一定的技术雏形，预计能够带来的经济利益流入足以补偿外购成本。甲公司组织自身研发团队在该项目基础上进行进一步研发，当年度共发生研发支出400万元，通过银行存款支付。甲公司判断有关支出均符合资本化条件，截至2×23年年末，该项目仍处于研发过程中。

税法规定，企业自行研发的项目，按照会计准则规定资本化的部分，其计税基础为资本化金额的175%，按照会计准则规定费用化的部分，当期可予税前扣除的金额为费用化金额的175%。

其他有关资料：

第一，本题中不考虑除所得税外其他相关税费的影响。甲公司适用的所得税税率为25%，假定甲公司在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

第二，甲公司人民币为记账本位币，外币业务采用业务发生时的即期汇率折算。

要求：

就甲公司2×23年发生的有关交易或事项，分别说明其应当进行的会计处理并说明理由；分别说明有关交易或事项是否产生资产、负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，是否应确认相关递延所得税，并分别编制与有关交易或事项相关的会计分录。（答案中的金额单位用万元表示）

**31.7** 甲公司是一家大型零售企业，其2×23年度发生的相关交易或事项如下：

(1) 2×23年1月1日，甲公司与乙公司签订商业用房租赁合同，向乙公司租入A大楼一至四层商业用房用于零售经营。根据租赁合同的约定，商业用房的租赁期为10年，自合同签订之日起计算，乙公司有权在租赁期开始日5年以后终止租赁，但需向甲公司支付相当于6个

月租金的违约金；每年租金为2 500万元，于每年年初支付；如果甲公司每年商品销售收入达到或超过100 000万元，甲公司还需支付经营分享收入100万元；租赁期满后，甲公司有权按照每年2 500万元续租5年；租赁结束移交商业用房时，甲公司需将商业用房恢复至最初乙公司交付时的状态。同日，甲公司向乙公司支付第一年租金2 500万元。为获得该项租赁，甲公司向房地产中介支付佣金40万元。

甲公司在租赁期开始日经评估后认为，其可以合理确定将行使续租选择权；预计租赁期结束商业用房恢复最初状态将发生成本60万元。甲公司对租入的使用权资产采用年限平均法自租赁期开始日计提折旧，预计净残值为零。

(2) 2×23年4月1日，经过三个月的场地整理和商品准备，甲公司在租入的A大楼一至四层开设的B商场正式对外营业。甲公司采用三种方式进行经营，第一种是自行销售方式，即甲公司从供应商处采购商品并销售给顾客；第二种是委托代销方式，即甲公司接受供应商的委托销售商品，并按照销售收入的一定比例收取费用；第三种是租赁柜台方式，即甲公司销售商品的专柜租赁给商户经营，并每月收取固定的费用。

根据委托销售合同的约定，甲公司接受委托代销供应商的商品，供应商应当确保所提供的商品符合国家标准，代销商品的价格由供应商确定，在甲公司商场中的售价不得高于所在城市其他商场中相同商品的价格。供应商应指派促销员在甲公司商场内负责代销商品的销售服务工作，妥善保管其在甲公司商场内的代销商品，并承担因保管不善及不可抗力而造成的一切风险和损失；供应商负责做好代销商品的售后服务工作，并承担因代销商品所引起的所有法律责任；代销商品的货款由甲公司收银台负责收取，发票由甲公司负责对外开具，每月末甲公司与供应商核对无误后，将扣除应收代销费用后的金额支付给供应商，供应商应按甲公司代销商品收入的10%向甲公司支付代销费用。

在租赁柜台方式下，甲公司与商户签订3年的租赁协议，将指定区域的专柜租赁给商户，商户每月初按照协议约定的固定金额支付租金；商户在专柜内负责销售甲公司指定类别的商品，但具体销售什么商品由商户自己决定；商户销售商品的货款由甲公司收银台负责收取，发票由甲公司负责对外开具，每月末甲公司与商户核对无误后，将款项金额支付给商户。甲公司2×23年度应向商户收取的租金800万元已全部收到。

2×23年度，甲公司的B商场通过自行销售方式销售商品85 000万元，相应的商品成本73 000万元；通过委托销售方式销售商品26 000万元，相应的商品成本21 000万元；通过出租柜台方式销售商品16 000万元，相应的商品成本13 000万元。

(3) 甲公司的B商场自营业开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在B商场每消费100元（不包括通过委托销售方式和出租柜台销售的商品）可获得1积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减1元。截至2×23年12月31日，甲公司共向客户授予奖励积分850万个；客户共兑换了450万个积分。根据甲公司其他地区商场的历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为90%。

其他有关资料：

第一，甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为6%。

第二，年金现值系数： $(P/A, 6\%, 15) = 9.7122$ ， $(P/A, 6\%, 14) = 9.2950$ ， $(P/A, 6\%, 10) = 7.3601$ ， $(P/A, 6\%, 9) = 6.8017$ ；

复利现值系数： $(P/F, 6\%, 15) = 0.4173$ ， $(P/F, 6\%, 14) = 0.4423$ ， $(P/F, 6\%, 10) = 0.5584$ ， $(P/F, 6\%, 9) = 0.5919$ 。

第三，本题不考虑税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料(1)，判断甲公司租入A大楼一至四层商业用房的租赁期，并说明理由。
- (2) 根据资料(1)，计算甲公司的租赁付款额及租赁负债的初始入账金额。
- (3) 根据资料(1)，计算甲公司使用权资产的成本，并编制相关会计分录。
- (4) 根据资料(1)，计算甲公司2×23年度使用权资产的折旧额。
- (5) 根据资料(1)，计算甲公司2×23年度租赁负债的利息费用，并编制相关会计分录。
- (6) 根据资料(2)，判断甲公司在委托销售方式下是主要责任人还是代理人，并说明理由。
- (7) 根据资料(2)，判断甲公司转租柜台是否构成一项租赁，并说明理由。
- (8) 根据资料(2)，判断甲公司转租柜台是经营租赁还是融资租赁，并说明理由。
- (9) 根据资料(2)，编制甲公司2×23年度委托销售和租赁柜台方式下确认收入的会计分录。
- (10) 根据资料(2)和(3)，计算甲公司2×23年度自行销售方式下商品和奖励积分应分摊的交易价格，并编制确认收入和结转已销商品成本的会计分录。



## 答案与解析

### 31.1 「斯尔解析」

(1)

甲公司对乙公司股权投资的初始投资成本=2 500×6=15 000(万元);甲公司按照其持股份额享有乙公司净资产的金额=55 000×30%=16 500(万元),大于初始投资成本,调整后长期股权投资入账价值为16 500(万元)。

应编制的会计分录为:

借:长期股权投资——投资成本	15 000	
贷:股本		2 500
资本公积——股本溢价		12 500
借:长期股权投资——投资成本	1 500	
贷:营业外收入		1 500

(2)

购买日,乙公司固定资产账面价值与公允价值的差额应调减利润金额=(固定资产公允价值-账面价值)/预计剩余使用年限=[20 000-(30 000-15 000)]/20=250(万元);

甲公司与乙公司发生的未实现内部交易损益应调减利润金额=内部交易损益×内部留存比例=(300-250)×50%=25(万元);

2×21年度甲公司应确认的投资收益=(3 600-250-25)×30%=997.5(万元)。

应编制的会计分录为:

借:长期股权投资——损益调整	997.5	
——其他综合收益	30	
贷:投资收益		997.5
其他综合收益		30

(3)

甲公司出售所持乙公司15%股权产生的损益=(处置部分所收到价款+剩余股权投资公允价值)-原长期股权投资账面价值+其他综合收益结转=(12 000+12 000)-(15 000+1 500+997.5+30)+30=6 502.5(万元)。

提示:甲公司出售其所持乙公司15%股权后,剩余部分股权投资已不再具有重大影响(作为金融资产核算),因此需要视同甲公司长期股权投资全部处置;“15 000+1 500+997.5+30”代表2×21年年末甲公司按照权益法调整后长期股权投资的账面价值。

应编制的会计分录为:

借:其他权益工具投资——成本	12 000	
银行存款	12 000	
贷:长期股权投资——投资成本		16 500
——损益调整		997.5
——其他综合收益		30
投资收益		6 472.5

借：其他综合收益	30	
贷：投资收益		30

提示：由于该笔其他综合收益产生于“分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”的公允价值变动，实质为其他债权投资的公允价值变动，在处置时可以转入当期损益。

(4)

2×22年12月31日：

借：其他权益工具投资——公允价值变动	(14 000-12 000) 2 000	
贷：其他综合收益		2 000

2×23年1月1日：

借：银行存款	14 000	
贷：其他权益工具投资——成本		12 000
——公允价值变动		2 000
借：其他综合收益	2 000	
贷：盈余公积		200
利润分配——未分配利润		1 800

### 31.2 「斯尔解析」

(1)

事项(1)对甲公司2×23年度其他综合收益的影响金额=9 400-(8 000-1 200)=2 600(万元)。

甲公司应编制的会计分录为：

2×23年1月1日：

借：投资性房地产——成本	9 400	
累计折旧	1 200	
贷：固定资产		8 000
其他综合收益		2 600

2×23年12月31日：

借：公允价值变动损益	200	
贷：投资性房地产——公允价值变动		200
借：银行存款	400	
贷：其他业务收入		400

(2)

事项(2)对甲公司2×23年度其他综合收益的影响金额=0。

甲公司应编制的会计分录为：

2×23年1月1日：

借：银行存款	4 000	
贷：股本		800
资本公积——股本溢价		3 200
借：库存股	4 000	
贷：其他应付款		4 000



2×23年12月31日：

借：管理费用  $[(20-5) \times 800 \times 1/3] 4\,000$

贷：资本公积——其他资本公积 4 000

提示：由于本题并未直接给出授予日权益工具的公允价值，因此应当按照内在价值计量该权益工具；内在价值=股票公允价值-职工行权应支付的价格=20-5=15（元）。

(3)

事项(3)对甲公司2×23年度其他综合收益的影响金额=550-(620+0.8-46)=-24.8（万元）。

甲公司应编制的会计分录为：

2×23年2月10日：

借：其他权益工具投资——成本  $(620+0.8-46) 574.8$

应收股利 46

贷：银行存款 620.8

2×23年3月2日：

借：银行存款 46

贷：应收股利 46

2×23年12月31日：

借：其他综合收益 24.8

贷：其他权益工具投资——公允价值变动  $(574.8-550) 24.8$

### 31.3 「斯尔解析」

(1)

甲公司不能据此估计应付利息金额并进行会计处理。

理由：应付利息属于资产负债表日存在的现时义务，应在资产负债表日进行确认，不应根据债务重组的协商进度调整应付利息的金额。

(2)

不应作为日后调整事项处理。

理由：对于在报告期已经开始协商，但在报告期资产负债表日后的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项。

(3) 长期借款列示金额为50 000万元，应付利息科目金额=50 000×6%=3 000（万元），其他应付款科目金额为3 500万元，其他应付款应列示的金额=3 000+3 500=6 500（万元）。

提示：根据财务报表项目列报规则，“其他应付款”项目应根据“其他应付款”“应付利息”科目的期末余额合计数进行填列。

### 31.4 「斯尔解析」

事项(1)：

甲公司该项会计处理不正确。

理由：该部分金额不是针对特定员工需要对象化支付的费用，即不是当期为了获取员工服务实际发生的费用，准则规定不应予以计提。涉及员工持股计划拟授予员工的股份，应当根据其授予条件等分析是获取的哪些期间的职工服务，并将与股份支付相关的费用计入相应期间。

甲公司应编制的更正分录为：

借：应付职工薪酬	6 600	
贷：盈余公积		300
利润分配——未分配利润		2 700
管理费用		3 600

提示：甲公司编制更正分录的思路如下：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：管理费用 3 600 贷：应付职工薪酬 3 600	借：应付职工薪酬 6 600 贷：盈余公积 300 利润分配——未分配利润 2 700 管理费用 3 600	无需编制会计分录

甲公司在2×21年和2×22年均无需进行会计处理，因此需要将两年计提的职工薪酬均冲销，对于2×21年的管理费用已经进行了利润结转，因此需要通过盈余公积、利润分配科目代替。

事项（2）：

甲公司该项会计处理不正确。

理由：该项计划原则上应属于会计准则规定的辞退福利，有关一次性支付的辞退补偿金额应于计划确定时作为应付职工薪酬，预计应支付金额全部计入当期损益，而不能在不同年度间分期摊销。

甲公司应编制的更正分录为：

借：管理费用	24 000	
贷：应付职工薪酬		24 000
借：预计负债	24 000	
贷：长期待摊费用		24 000
借：长期待摊费用	4 800	
贷：营业外支出		4 800

提示：甲公司编制更正分录的思路如下：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：长期待摊费用 24 000 贷：预计负债 24 000 借：营业外支出 4 800 贷：长期待摊费用 4 800	借：管理费用 24 000 贷：应付职工薪酬 24 000 借：预计负债 24 000 贷：长期待摊费用 24 000 借：长期待摊费用 4 800 贷：营业外支出 4 800	借：管理费用 24 000 贷：应付职工薪酬 24 000

事项（3）：

甲公司该项会计处理不正确。

理由：企业应当在短期利润分享计划满足相关条件时，确认应付职工薪酬并计入当期损益。

甲公司应编制的更正分录为：

借：销售费用	620	
贷：利润分配——未分配利润		620

提示：甲公司编制更正分录的思路如下：

甲公司错误处理①	更正分录②	正确处理③=①+②
借：利润分配——未分配利润 620 贷：应付职工薪酬 620	借：销售费用 620 贷：利润分配——未分配利润 620	借：销售费用 620 贷：应付职工薪酬 620

### 31.5 斯尔解析

(1)

长期股权投资的初始投资成本为2 000万元，小于按照持股比例确认应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额 $=7000 \times 30\% = 2100$ （万元），因此应确认的长期股权投资入账价值为2 100（万元）。

甲公司应编制的会计分录为：

借：长期股权投资——投资成本 2 100  
贷：银行存款 2 000  
营业外收入 100

(2)

乙公司经调整后的净利润 $=1\ 000 - (3\ 000 - 1\ 000) / 10 \times (1 - 25\%) = 850$ （万元）；

提示：本题考虑所得税影响，乙公司评估增值的专利权当年应调减净利润金额 $= (3\ 000 - 1\ 000) / 10 \times (1 - 25\%) = 150$ （万元）。

甲公司2×23年应确认投资收益金额 $=850 \times 30\% = 255$ （万元）；

应确认其他综合收益金额 $=50 \times 30\% \times (1 - 25\%) = 11.25$ （万元）；

甲公司应编制的会计分录为：

借：长期股权投资——损益调整 255  
——其他综合收益 11.25  
贷：投资收益 255  
其他综合收益 11.25

(3)

甲公司不确认与长期股权投资相关的递延所得税。

理由：甲公司拟长期持有乙公司的股权，因长期股权投资初始投资成本的调整产生的暂时性差异，预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；因确认投资收益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他综合收益变动而产生的暂时性差异，在准备长期持有的情况下预计未来期间也不会转回；因此甲公司准备长期持有的情况下，采用权益法核算的乙公司长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，不应确认递延所得税。

(4)

甲公司从政府取得2 000万元资金用于开发新型节能环保建筑材料，但研究成果归政府所有，不属于政府向企业无偿性的资产转移，不应按照政府补助进行会计处理。

甲公司应编制的会计分录为：

借：银行存款 2 000  
贷：合同负债 2 000

(5)

甲公司办公楼竣工决算属于资产负债表日后调整事项。

理由：办公楼在资产负债表日前已达到预定可使用状态并已经按暂估金额入账，资产负债表日后完成竣工决算手续，可以进一步确定该资产的成本，应对已入账的资产成本进行调整，属于资产负债表日后调整事项。

$2 \times 23$ 年12月31日资产负债表中应列示的金额 $=68\,000-62\,000 \div 50=66\,760$ （万元）。

提示：已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应按暂估价值确定固定资产，并按有关计提固定资产折旧的规定计提折旧，待办理竣工决算手续后，调整原暂估价值，但无须调整原已计提折旧金额。

甲公司应编制的会计分录为：

借：固定资产	( $68\,000-62\,000$ ) $6\,000$	
贷：在建工程		$6\,000$

### 31.6 「斯尔解析」

交易事项（1）：

①甲公司对于收取的会员费在收取时点应当作为合同负债处理，在两年内逐期摊销计入收入。

理由：该款项虽然不退，但其赋予了消费者在未来两年内消费打七折的权利，甲公司负有在未来两年内履行该承诺的义务，且由于甲公司无法有效估计消费者的消费习惯和金额，可以按照时间分期摊销计入损益。

提示：企业在合同开始日向客户收取的无须退回的初始费，应当计入交易价格。由于该初始费与企业未来转让商品相关，因此应当在企业向客户转让已承诺的商品（或包含该商品的单项履约义务履行时），按照分摊的交易价格确认收入。

②甲公司应编制的会计分录为：

借：银行存款	( $30 \times 500$ ) $15\,000$	
贷：合同负债		$15\,000$
$2 \times 23$ 年年末：		
借：合同负债	$7\,500$	
贷：其他业务收入		$7\,500$

③该交易的会计处理与税法处理相同，不产生暂时性差异。

交易事项（2）：

①甲公司应将购买的外汇理财产品作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。初始入账价值 $=3\,000 \times 6.50=19\,500$ （万元人民币），期末确认公允价值变动及汇率变动 $=3\,100 \times 6.7-19\,500=1\,270$ （万元人民币），计入公允价值变动损益。

理由：该理财产品不保证本金及收益，因此不能通过合同现金流量测试。

② $2 \times 23$ 年12月31日，该金融资产的账面价值 $=3\,100 \times 6.7=20\,770$ （万元人民币），计税基础 $=3\,000 \times 6.50=19\,500$ （万元人民币）；资产账面价值大于计税基础，确认应纳税暂时性差异1 270万元人民币，并确认递延所得税负债317.5（ $1\,270 \times 25\%$ ）万元人民币。

③甲公司应编制的会计分录为：

借：交易性金融资产	$19\,500$	
贷：银行存款		$19\,500$
借：交易性金融资产	$1\,270$	
贷：公允价值变动损益		$1\,270$
借：所得税费用	( $1\,270 \times 25\%$ ) $317.5$	
贷：递延所得税负债		$317.5$

交易事项（3）：

①甲公司应确认营业收入 $=1.2 \times 2\,000=2\,400$ （万元），结转营业成本 $=0.8 \times 2\,000=1\,600$ （万元）。

理由：企业从政府取得的经济资源与企业销售商品活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品对价的组成部分，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行处理。

②该事项不属于政府补助，不产生暂时性差异，无须确认递延所得税。

③甲公司应编制的会计分录为：

借：银行存款	2 400	
贷：主营业务收入		2 400
借：主营业务成本	1 600	
贷：库存商品		1 600

交易事项（4）：

①甲公司应当将外购研发项目发生的支出资本化，在该项目的基础上进一步发生的研发支出符合资本化条件的，应当计入资本化金额。

理由：外购研发项目发生的支出，符合资产确认条件的，应当确认为资产，自行研究开发项目发生的支出，应当按照会计准则规定判断是否符合资本化条件并分别处理。

②该交易会计处理与税收处理存在差异，形成的可抵扣暂时性差异金额为975万元，因该无形资产在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且不是产生于企业合并，不确认相关的递延所得税。

③甲公司应编制的会计分录为：

借：研发支出——资本化支出	900	
贷：银行存款		900
借：研发支出——资本化支出	400	
贷：银行存款		400

### 31.7 「斯尔解析」

（1）

租赁期为15年。

理由：在租赁期开始日，甲公司（承租人）评估后认为可以合理确定将行使续租选择权，所以，租赁期应包括续租选择权所涵盖的期间，即租赁期=10+5=15（年）。

（2）

租赁付款额=14×2 500=35 000（万元）；

租赁负债的初始入账金额=2 500×（P/A，6%，14）=23 237.5（万元）。

（3）

使用权资产的成本=租赁负债的初始计量金额+租赁期开始日支付的租赁付款额+初始直接费用+复原成本的现值=23 237.5+2 500+40+60×（P/F，6%，15）=25 802.54（万元）。

甲公司应编制的会计分录为：

借：使用权资产	25 802.54	
租赁负债——未确认融资费用	（35 000-23 237.5）11 762.5	
贷：租赁负债——租赁付款额		35 000
银行存款		2 540
预计负债		25.04

（4）

甲公司2×23年度使用权资产的折旧额=25 802.54÷15=1 720.17（万元）。



(5)

甲公司2×23年度租赁负债的利息费用=租赁负债期初摊余成本×增量借款利率=23 237.5×6%=1 394.25 (万元)。

甲公司应编制的会计分录为：

借：财务费用	1 394.25	
贷：租赁负债——未确认融资费用		1 394.25

(6)

甲公司属于代理人。

理由：企业在向客户转让商品之前不能控制该商品，供应商应当确保所提供的商品符合国家标准，代销商品的价格由供应商确定，甲公司只是按照代销商品收入的10%收取代销手续费，并且代销商品在甲公司商场中的风险和损失与代销商品的售后服务工作由供应商承担，所以，甲公司属于代理人。

(7)

构成一项租赁。

理由：一项合同被分类为租赁，必须要满足三要素：（1）存在一定期间，甲公司与商户签订3年的租赁协议；（2）存在已识别资产，甲公司将指定区域的专柜租赁给商户；（3）资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制，该专柜使用期间几乎全部经济利益由商户获得。

(8)

属于经营租赁。

理由：转租赁期限为3年，使用权资产租赁期限为15年，转租赁期限占原租赁期限的比例小于75%，因此属于经营租赁。

(9)

2×23年度委托销售确认收入应编制的会计分录为：

借：银行存款	26 000	
贷：其他应付款		23 400
其他业务收入	(26 000×10%) 2 600	

2×23年度租赁柜台方式确认收入应编制的会计分录为：

借：银行存款	800	
贷：租赁收入		800

(10)

奖励积分应分摊的交易价格=850×90%/(85 000+850×90%)×85 000=758.18 (万元)。

商品应分摊的交易价格=85 000-758.18=84 241.82 (万元)。

积分兑换确认收入金额=450/(850×90%)×758.18=445.99 (万元)。

甲公司应编制的会计分录为：

借：银行存款	85 000	
贷：主营业务收入	84 241.82	
合同负债		758.18
借：主营业务成本	73 000	
贷：库存商品		73 000
借：合同负债	445.99	
贷：主营业务收入		445.99



## 错题整理页



不要让来之不易的“收获”被时间偷偷带走，写下你的心得和感悟吧！

一句话总结……

逢考必过！

