



第1讲 总论、存货

总论核心考点

考点一：可比性、谨慎性、重要性、实质重于形式的实务应用

原则	实务应用
可比性	1. 因处置股份致使投资方的影响力由控制转为重大影响时，剩余股份原成本法核算口径追溯调整至权益法标准； 2. 因会计政策变更而进行的追溯调整法； 3. 将子公司会计政策、会计期间调到母公司标准的合并报表准备工作等
实质重于形式	1. 分期收款销售商品的会计处理； 2. 售后回购； 3. 合并报表的编制等
谨慎性	1. 资产减值的计提； 2. 加速折旧的会计处理； 3. 或有事项的会计处理等
重要性	1. 合并报表抵销内容的选择； 2. 中期报告没有必要像年报那样披露详细的附注信 3. 购入办公用品直接计入管理费用等

【例题1·单选题】甲公司在编制2020年度财务报表时，发现2019年度某项管理用无形资产未摊销，应摊销金额1万元。甲公司将该补记的1万元摊销额计入2020年度的管理费用。甲公司2019年和2020年实现的净利润分别为10 000万元和2 000万元。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. 重要性
- B. 相关性
- C. 可比性
- D. 及时性

【答案】A

【解析】甲公司将补提以前年度的摊销额直接计入当期报表，没有追溯调整以前年度报表，说明该金额不具有重要性，因为1万元的金额没有达到重要性程度（ $1/10\ 000=0.01\%$ ），所以体现重要性会计信息质量要求。

【例题2·单选题】对存货期末采用成本与可变现净值孰低法计价，其所体现的会计信息质量要求是（ ）。

- A. 相关性
- B. 及时性
- C. 谨慎性
- D. 实质重于形式

【答案】C



老会计，用心传递温度

【解析】对期末存货采用成本与可变现净值孰低法计价，不高估企业的资产，因此体现谨慎性要求。

【例 3 • 多选题】下列经济业务或事项中，不违背可比性要求的有（ ）。

- A. 由于本年利润计划完成情况不佳，决定暂停无形资产的摊销
- B. 自行建造的固定资产达到预定可使用状态，将相关借款费用由资本化改为费用化核算
- C. 根据企业管理要求等实际情况，将发出存货的计价方法由加权平均法改为先进先出法
- D. 某项专利技术已经丧失使用价值和转让价值，将其账面价值一次性转入当期损益

【答案】BCD

【解析】选项 A，属于人为操纵利润。

【例题 4 • 多选题】下列各项会计处理方法，体现谨慎性要求的有（ ）。

- A. 固定资产采用双倍余额递减法计提折旧
- B. 期末固定资产采用账面价值与可收回金额孰低法计价
- C. 对产品质量保证于期末确认预计负债
- D. 只有在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暂时性差异时，才能以可抵扣暂时性差异的发生额确认相关的递延所得税资产

【答案】ABCD

【解析】选项 A，双倍余额递减法是加速折旧方法，体现谨慎性要求；选项 D，表示不能多确认递延所得税资产，不高估资产，因此体现谨慎性要求。

【例题 5 • 判断题】企业为减少本年度亏损而调减计提的资产减值准备金额，体现了会计核算的谨慎性要求（ ）

【答案】×

【解析】本题该种情况属于滥用会计政策，并未体现谨慎性要求。

考点二：会计要素计量属性的确认

计量属性	适用范围
历史成本	一般在会计要素计量时均采用历史成本。
重置成本	盘盈存货、盘盈固定资产的入账成本均采用重置成本。
可变现净值	①存货的期末计价采用成本与可变现净值孰低法，可变现净值为存货期末计价口径的一种选择； ②资产减值准则所规范的资产在认定其可收回价值时，公允价值减去处置费用后的净额是备选口径之一。

计量属性	适用范围
现值	①当固定资产以分期付款方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的折现口径； ②当无形资产以分期付款方式取得时，其入账成本选择未来付款总额的折现口径； ③弃置费用在计入固定资产成本时采取现值口径； ④资产减值准则所规范的资产在认定其可收回价值时，未来现金流量折现是备选口径。



老会计，用心传递温度

	径之一。
--	------

计量属性	适用范围
公允价值	①交易性金融资产的期末计量口径选择； ②投资性房地产的后续计量口径选择之一； ③其他权益工具投资、其他债权投资的期末计量口径选择； ④交易性金融负债的期末计量口径选择。

【例题 6 • 单选题】下列各项资产中，不应按公允价值进行初始计量的是（ ）。

- A. 交易性金融资产
- B. 其他债权投资
- C. 债权投资
- D. 固定资产

【答案】D

【解析】固定资产按成本进行初始计量。

【例题 7 • 多选题】下列各项负债中，不应按公允价值进行后续计量的有（ ）。

- A. 企业因弃置费用而确认的预计负债
- B. 交易性金融负债
- C. 以自产产品作为福利发放给职工确认的应付职工薪酬
- D. 企业为筹集工程项目资金发行债券形成的应付债券

【答案】AD

【解析】选项 A、D，按摊余成本进行后续计量。

存货核心考点

考点一：存货初始计量

外购存货	①买价+相关税费+运费、装卸费、保险费（入库前） ②合理损耗，影响单位成本；非正常损耗计入待处理财产损益； ③仓储费： a. 入库后的仓储费通常计当期损益； b. 入库前的计入成本； c. 为达到下一生产阶段必须的计入成本； ④为特定客户设计产品发生的设计费用计入成本； ⑤商品流通企业进货费用： a. 发生时直接计入存货采购成本； b. 先归集后分配：已售的计入主营业务成本，未售的计入存货成本 c. 金额较小的可直接计入销售费用 ⑥废品损失：定额内的计成本、超定额的计营业外支出
------	--

委托加工	①加工中实际耗用物资的成本； ②支付的加工费用；
------	-----------------------------



老会计，用心传递温度

	③应负担的运杂费； ④支付的税费。 ⑤消费税： a. 收回后直接销售：计入成本； b. 收回后连续加工应税消费品：计入应交税费。
自产存货	①料、工、费； ②车间未使用、不需用固定资产折旧费用计入管理费用； ③季节性和修理期间的停工损失计入制造费用
投资者投入存货	按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外

【例题 8 • 单选题】A 公司为制造企业，其在日常经营活动中发生的下列支出，不应计入存货成本的是（ ）。

- A. 季节性停工损失
- B. 生产车间的水电费
- C. 产成品入库后的保管费
- D. 小规模纳税人的增值税进项税额

【答案】 C

【解析】 选项 A，季节性停工损失属于生产产品的必需支出，应当计入成本；选项 C，应在实际发生时直接计入当期损益。

【例题 9 • 多选题】下列项目中，应计入存货成本的有（ ）。

- A. 生产工人的薪酬
- B. 存货入库后由于管理不善发生的损失
- C. 一般纳税人进口商品交纳的进口关税
- D. 生产设备计提的固定资产折旧

【答案】 ACD

【解析】 选项 B，应计入管理费用。

【例题 10 • 多选题】下列费用中，不应计入存货成本的有（ ）。

- A. 已验收入库原材料发生的仓储费用
- B. 在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用
- C. 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用
- D. 原材料采购途中发生的仓储费用

【答案】 AC

【解析】 选项 A，应计入管理费用；选项 C，应计入管理费用或营业外支出。

【例题 11 • 单选题】A 公司为增值税一般纳税人，2019 年 7 月购入原材料 150 千克，收到的增值税专用发票注明价款 900 万元，增值税税额 117 万元；发生运输费用且收到的增值税专用发票注明运输费 9 万元，增值税税额 0.81 万元；另发生包装费 3 万元，途中保险费用 2 万元。原材料运抵企业后，验收入库原材料为 148 千克，运输途中发生合理损耗 2 千克。不考虑其他因素，该批原材料入账价值为（ ）万元。

A. 911



老会计，用心传递温度

- B. 909.81
C. 901.81
D. 914

【答案】D

【解析】原材料入账价值=900+9+3+2=914（万元）。

【例题 12·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。甲公司委托其他单位（增值税一般纳税人）加工一批属于应税消费品的原材料（非金银首饰），该批委托加工原材料收回后用于继续生产应税消费品。甲公司发出材料的成本为 90 万元，支付的不含增值税的加工费为 36 万元，支付的增值税为 4.68 万元，支付的代扣代缴消费税为 14 万元。该批原材料加工完成验收入库的成本为（ ）万元。

- A. 126
B. 140
C. 130.68
D. 144.68

【答案】A

【解析】该批原材料加工完成验收入库的成本=90+36=126（万元）。

考点二：存货的可变现净值

直接用于出售的存货	该存货估计售价-估计销售费用和相关税费
需要加工的存货	①先判断产品是否减值；若产品减值则： ②该存货的可变现净值=所生产的产成品的估计售价-至完工估计将要发生的成本-估计销售费用和相关税费 ③若产品未减值，则该存货未减值。
估计售价	有合同按合同，无合同按实际售价
期末计量	①可变现净值>成本，按成本计量 ②可变现净值<成本，计提减值，按可变现净值计量

【例题 13·单选题】甲公司按单项存货计提存货跌价准备。2019 年年初甲公司存货中包含甲产品 1800 件，单位实际成本为 0.3 万元，已计提的存货跌价准备为 45 万元。2019 年该公司未发生任何与甲产品有关的进货，甲产品当期售出 600 件。2019 年 12 月 31 日，该公司对甲产品进行检查时发现，库存甲产品均无不可撤销合同，其市场销售价格为每件 0.26 万元，预计销售每件甲产品还将发生销售费用及相关税金 0.005 万元。假定不考虑其他因素，该公司 2019 年年末对甲产品计提的存货跌价准备为（ ）万元。

- A. 9
B. 24
C. 39
D. 54

【答案】B

【解析】存货期末可变现净值=（1800-600）×0.26-（1800-600）×0.005=306（万元）；存货期末成本=（1800-600）×0.3=360（万元）；期末“存货跌价准备”科目应有余额=360-306=54（万元）；期末应计提的存货跌价准备=54-（45-45×600/1800）=24（万元）。



【例题 14 • 单选题】2019 年 12 月 31 日，A 公司库存 B 材料的账面成本为 120 万元，市场价格总额为 110 万元，该材料全部用于生产 K 型机器。由于 B 材料市场价格下降，K 型机器的销售价格由 300 万元下降为 270 万元，但生产成本仍为 280 万元。将 B 材料加工成 K 型机器尚需投入 160 万元，预计 K 型机器销售费用及税金为 10 万元。2019 年 12 月 31 日 B 材料计入当期资产负债表存货项目的金额为（ ）万元。

- A. 110
- B. 100
- C. 120
- D. 90

【答案】B

【解析】K 型机器的可变现净值 = $270 - 10 = 260$ （万元），小于其成本 280 万元，即 K 型机器发生减值，因此 B 材料应按其可变现净值与成本孰低计量。B 材料的可变现净值 = $270 - 160 - 10 = 100$ （万元），小于其成本 120 万元，因此 B 材料应按照 100 万元列示在 2019 年 12 月 31 日资产负债表的“存货”项目。

【例题 15 • 多选题】下列交易或事项中，影响企业利润表中营业利润金额的有（ ）。

- A. 计提存货跌价准备
- B. 出售原材料并结转成本
- C. 存货盘盈净收益
- D. 自然灾害造成的存货净损失

【答案】ABC

【解析】选项 D，自然灾害造成的存货净损失计入营业外支出，不影响营业利润。

【例题 16 • 判断题】销售已计提存货跌价准备的存货，应结转相应的存货跌价准备，同时调整“主营业务成本”或“其他业务成本”。（ ）

【答案】√

【解析】分录为：

借：存货跌价准备

贷：主营业务成本/其他业务成本

【例题 17 • 判断题】持有存货的数量多于销售合同订购数量的，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的合同价格作为计算基础。（ ）

【答案】×

【解析】企业持有的存货数量若超出销售合同约定的数量，则超出部分存货的可变现净值应以市场价格为基础进行确定。

【例题 18 • 判断题】投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，即使合同或协议约定价值不公允。（ ）

【答案】×

【解析】投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，合同或协议约定价值不公允时，应按照公允价值确定。



【例题 19 • 判断题】以前期间导致减记存货价值的影响因素在本期已经消失的，应在原已计提的存货跌价准备金额内恢复减记的金额。（ ）

【答案】√

第 2 讲 固定资产、无形资产、投资性房地产

固定资产核心考点

考点一：固定资产初始确认及计量

初始确认	①安全设备或环保设备确认为固定资产； ②各自具有不同的使用寿命或者以不同的方式为企业提供经济利益，适用不同的折旧率或折旧方法的各项组成部分，应单独确认为固定资产。 ③某些工具用具等，使用期限虽然超过 1 年，但数量多、单价低，通常确认为存货。 ④民航企业的高价周转件，应当确认为固定资产	
初始计量	外购	购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装成本和专业人员服务费等 ①安装费和专业人员服务费计入固定资产成本；员工培训费、差旅费和业务招待费，计入管理费用； ②一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产的公允价值对总成本进行分配；
	自行建造	工程用物资成本、人工成本、缴纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用； ①土地出让金应确认为无形资产（房地产开发企业除外） ②工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的差额： a. 工程项目尚未完工的，计入或冲减工程项目的成本； b. 工程项目已经完工的，计入当期营业外收入或营业外支出。 c. 非常原因造成的工程物资的盘亏、报废、毁损，直接计入营业外支出。 ③所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工结算的，应当自达到预定可使用状态之日起，按暂估价值转入固定资产，并计提折旧。待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。 ④领用外购存货和领用自产产品属于正常业务，不需转出进项税额或视同销售。
	出包	①建筑工程支出、安装工程支出、以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出； ②企业将与建造承包商结算的工程价款作为工程成本，统一通过在建工程核算
	弃置费用	①企业应当将弃置费用的现值计入相关固定资产成本。同时确认相应的预计负债。 ②在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，应当在发生时计入财务费用。 ③预计负债减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果



		预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益（营业外收入）。
		④预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

【例题 1·单选题】某企业为增值税一般纳税人，购入一台不需要安装的设备，增值税专用发票上注明的价款为 50 000 元，增值税税额为 6 500 元，另发生运输费 1 000 元，专业人员服务费 500 元，职工培训费 2 000 元（均不考虑增值税）。不考虑其他因素，该设备的入账价值为（ ）元。

- A. 50 000
- B. 60 000
- C. 58 000
- D. 51 500

【答案】D

【解析】该设备的入账价值=50 000+1 000+500=51 500（元）。

【例题 2·判断题】企业以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产时，应按各项固定资产公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。（ ）

【答案】√

【解析】一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，如果这些资产均符合固定资产的定义，并满足固定资产的确认条件，则应将各项资产单独确认为固定资产，并按公允价值的比例对总成本进行分配。

【例题 3·单选题】某企业为增值税一般纳税人，2019 年 12 月购入需要安装的生产设备一台，价款 10 000 元，增值税 1 300 元，安装中领用生产用材料实际成本为 2 000 元，领用自产库存商品，实际成本为 1 800 元，售价为 2 500 元，安装完毕达到预定可使用状态。则该项固定资产的入账价值为（ ）元。

- A. 16 265
- B. 16 625
- C. 14 565
- D. 13 800

【答案】D

【解析】固定资产的入账价值=10 000+2 000+1 800=13 800（元）。

```

借：在建工程                                10 000
    应交税费——应交增值税（进项税额）    1 300
贷：银行存款                                11 300

借：在建工程                                3 800
    贷：原材料                                2 000
        库存商品                            1 800

借：固定资产                                13 800
    贷：在建工程                                13 800
  
```

【例题 4·多选题】下列各项中，应计入企业固定资产入账价值的有（ ）。



老会计，用心传递温度

- A. 固定资产的预计弃置费用的现值
- B. 固定资产的日常维修费
- C. 固定资产建造期间因安全事故停工 4 个月的借款费用
- D. 满足资本化条件的固定资产改建支出

【答案】AD

【解析】选项 B，计入管理费用、销售费用等；选项 C，固定资产建造期间发生的安全事故停工属于非正常中断，而且停工连续超过 3 个月，此时应暂停借款费用资本化，应将相关借款费用计入财务费用。

【例题 5·判断题】按暂估价值入账的固定资产在办理竣工结算后，企业应当根据暂估价值与竣工结算价值的差额调整原已计提的折旧金额。（ ）

【答案】×

【解析】办理竣工决算后，按照暂估价值与竣工决算价值的差额调整入账价值，但是不需要调整已经计提的折旧金额。

考点二：固定资产的后续计量

折旧	折旧范围	提	①大修理停用的固定资产； ②融资租入固定资产视同自有固定资产； ③替换使用的设备； ④未使用、不需用的固定资产。
		不提	①已提足折旧仍继续使用的固定资产； ②单独计价作为固定资产入账的土地； ③处于更新改造过程停止使用的固定资产； ④提前报废的固定资产。
	折旧方法	年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法	
后续支出	更新改造支出	符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。不符合固定资产确认条件的，应计入当期损益。	
	修理支出	计入当期损益	
处置	①因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支； ②因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置损益。		

【例题 6·多选题】下列关于企业各项固定资产的表述中，正确的有（ ）。

- A. 当月增加固定资产，当月计提折旧
- B. 当月减少的未提足折旧的固定资产，当月仍计提折旧
- C. 处于更新改造过程停止使用的固定资产不计提折旧
- D. 闲置的固定资产不计提折旧

【答案】BC

【解析】选项 A，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，下月开始计提折旧；选项 D，闲置的固定资产应计提折旧。

【例题 7·单选题】某企业 2018 年 6 月 30 日自行建造的一条生产线投入使用，该生产线建造成本为 3 000 万元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 100 万元。在采用双倍余额递减



老会计，用心传递温度

法计提折旧的情况下，2019 年该设备应计提的折旧额为（ ）万元。

- A. 1 200
- B. 720
- C. 600
- D. 960

【答案】D

【解析】2019 年该设备应计提的折旧额 = $3\,000 \times 2/5 \times 1/2 + (3\,000 - 1\,200) \times 2/5 \times 1/2 = 960$ （万元）。

【例题 8·单选题】甲公司一台用于生产 M 产品的设备预计使用年限为 5 年，预计净残值为零。假定 M 产品各年产量基本均衡。下列折旧方法中，能够使该设备第一年计提折旧金额最多的是（ ）。

- A. 工作量法
- B. 年限平均法
- C. 年数总和法
- D. 双倍余额递减法

【答案】D

【解析】加速折旧法第一年计提折旧较大，C 和 D 可以简单举例计算一下，比如设备账面价值 300 元，使用年限为 5 年，则年数总和法第一年折旧 = $300 \times 5/15 = 100$ （元），双倍余额递减法第一年折旧 = $300 \times 2/5 = 120$ （元），120 元大于 100 元，所以选 D。

【例题 9·单选题】甲公司是增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。甲公司董事会决定于 2018 年 3 月 31 日起对某生产用设备进行技术改造。2018 年 3 月 31 日，该生产用设备账面原价 5 000 万元，已提折旧 3 000 万元，未提减值；预计使用寿命 20 年，预计净残值为零，采用直线法计提折旧。改造中发生资本化支出 2 249 万元，被替换部分的账面价值为 400 万元。该技术改造工程于 2018 年 9 月 25 日完成并交付使用，改造后的资产预计尚可使用 15 年，预计净残值为零，折旧方法不变。甲公司 2018 年该固定资产应计提的折旧额为（ ）万元。

- A. 134.32
- B. 127.65
- C. 126.65
- D. 133.32

【答案】C

【解析】2018 年该固定资产应计提的折旧额 = $5\,000/20 \times 3/12 + (2\,000 + 2\,249 - 400)/15 \times 3/12 = 126.65$ （万元）。

【例题 10·单选题】某企业出售专用设备一台，取得价款 30 万元（不考虑增值税），发生清理费用 5 万元（不考虑增值税），该设备的账面价值 22 万元。不考虑其他因素，下列各项中，关于此项交易净损益会计处理结果表述正确的是（ ）。

- A. 借记“资产处置损益”3 万元
- B. 贷记“资产处置损益”3 万元
- C. 贷记“资产处置损益”8 万元
- D. 借记“资产处置损益”8 万元



老会计，用心传递温度

【答案】B

【解析】该企业出售固定资产的利得 = $30 - (22 + 5) = 3$ (万元)，应记入“资产处置损益”科目的贷方。即：

借：固定资产清理 3
 贷：资产处置损益 3

【例题 11·多选题】下列各项中，影响固定资产处置损益的有（ ）。

- A. 应收保险公司的赔款
- B. 固定资产清理费用
- C. 收到残料价值
- D. 固定资产减值准备

【答案】ABCD

无形资产核心考点

考点一：无形资产初始计量

外购	①购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出 ②为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用、无形资产已达到预定用途后发生的费用不属于外购无形资产成本。 ③购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，作为未确认融资费用，在付款期间内采用实际利率法进行摊销，摊销金额除满足借款费用资本化条件应计入无形资产成本外，均应在信用期间确认为财务费用，计入当期损益。
----	---

	性质	分类
土地使用权	已出租的和持有准备增值后转让的土地使用权；	投资性房地产
	房地产开发企业用于建造对外出售房屋建筑物的土地使用权	存货
	企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权和地上建筑物价值	①可以合理分配的，分开核算； ②无法合理分配的，全部作为固定资产核算
	其他土地使用权	无形资产
	单独估价入账的土地（很少）	固定资产

考点二：内部研发无形资产

研发支出	研究阶段		费用化支出	管理费用
	开发阶段	不满足资本化条件	费用化支出	管理费用
		满足资本化条件	资本化支出	无形资产
	无法区分阶段		费用化支出	管理费用

考点三：无形资产后续计量及处置

摊销	使用寿	①合同性权利、法定权利、预计使用期限最小者
----	-----	-----------------------



老会计，用心传递温度

	命确定	②权利能够到期时延续，且不需付出重大成本时，续约期应作为使用寿命的一部分
	原则	①使用寿命不确定的不摊销，但需定期减值测试 ②无法可靠确定其预期消耗方式的，应当采用直线法摊销
出租		①租金：其他业务收入 ②摊销额：其他业务成本
出售		取得的价款与该无形资产账面价值及相关税费的差额计入资产处置损益
报废		将该无形资产的账面价值予以转销，计入当营业外支出

【例题 12·多选题】下列关于企业土地使用权会计处理的表述，正确的有（ ）

- A. 工业企业将出租的自有土地使用权作为无形资产核算
- B. 房地产开发企业将购入的用于建造商品房的土地使用权作为存货核算
- C. 工业企业将持有并准备增值后转让的自有土地使用权作为投资性房地产核算
- D. 工业企业将购入的用于建造办公楼的土地使用权作为无形资产核算

【答案】 BCD

【解析】 选项 A，应作为投资性房地产核算。

【例题 13·多选题】下列关于无形资产净残值的说法，表述正确的有（ ）。

- A. 无形资产残值的估计应以资产处置时的可收回金额为基础
- B. 预计净残值发生变化的，应重新调整已计提的摊销金额
- C. 资产负债表日应对无形资产的残值进行复核
- D. 净残值高于其账面价值时，无形资产不再摊销

【答案】 ACD

【解析】 选项 B，预计净残值发生变化，应作为会计估计变更，不能重新调整已计提的摊销金额。

【例题 14·多选题】下列关于企业无形资产会计处理的表述，正确的是（ ）

- A. 计提的减值准备在以后会计期间可以转回
- B. 使用寿命不确定的，不进行摊销
- C. 使用寿命不确定的，至少在每年年末进行减值测试
- D. 使用寿命有限的，摊销方法由年限平均法变更为产量法，按会计估计变更处理

【答案】 BCD

【解析】 选项 A，无形资产减值准备一经计提不得转回，因此错误。选项 BC，使用寿命不确定的无形资产，不需要计提摊销，但至少应于每年年末进行减值测试，因此正确；选项 D，摊销方式的变更属于会计估计变更，因此正确。

【例题 15·单选题】2014 年 12 月 31 日，甲公司某项无形资产的原价为 120 万元，已摊销 42 万元，未计提减值准备，当日，甲公司对该无形资产进行减值测试，预计公允价值减去处置费用后的净额为 55 万元，未来现金流量的现值为 60 万元，2014 年 12 月 31 日，甲公司应为该无形资产计提的减值准备为（ ）万元。

- A. 18
- B. 23
- C. 60



老会计，用心传递温度

D. 65

【答案】A

【解析】2014 年末无形资产账面价值 = $120 - 42 = 78$ （万元），可收回金额 = 60（万元），所以应计提减值准备 = $78 - 60 = 18$ （万元）。

【例 16 题·多选题】下列有关无形资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 企业出售无形资产，应当将取得的价款扣除该无形资产账面价值和相关税费后的差额计入当期损益
- B. 无形资产预期不能为企业带来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值计入管理费用
- C. 同时从事多项研究开发活动的企业，所发生的支出无法在各项研发活动之间进行分配时，应当全部计入当期损益
- D. 购买无形资产的价款分期支付实质具有融资性质的，企业应以购买价款的现值为基础确定无形资产成本

【答案】ACD

【解析】选项 B，应当将该无形资产的账面价值转入营业外支出。

投资性房地产核心考点

考点一：投资性房地产范围

土地使用权	已出租的	投资性房地产
	准备增值后转让的	
	计划出租未出租的	不属于投资性房地产
	转租的	
	闲置土地	
	自用的	无形资产/存货
建筑物	已出租的	投资性房地产
	转租的	不属于投资性房地产
	自用的	固定资产/存货

考点二：投资性房地产的后续计量

后续支出	资本化	①账面价值转入投资性房地产—在建 ②发生支出计入投资性房地产—在建 ③完工时投资性房地产—在建转入投资性房地产
	费用化	计入其他业务成本

成本	满足特定条件时可以采用公允价值模式计量。同一企业只能采用一种模式对所有投
----	--------------------------------------



老会计，用心传递温度

模式	投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。	
	原则	①计提折旧/摊销→其他业务成本 ②租金收入→其他业务收入 ③计提减值→资产减值损失
公允价值模式	①不折旧/摊销/减值 ②账面价值与公允价值差额→公允价值变动损益 ③租金收入→其他业务收入	

模式变更	①属于政策变更 ②只能从成本模式变更为公允价值模式 ③计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（会涉及递延所得税的处理）	
------	--	--

考点三：投资性房地产的转换

成本模式	①入账价值=转换前的账面价值/账面余额 ②固定/无形与投资性房地产转换→一对一结转 ③存货与投资性房地产转换→结转账面价值		
公允价值模式	投→非投	入账价值=转换日公允价值	
		转换日公允与账面差额	公允价值变动损益
	非投→投	入账价值=转换日公允价值	
		公允>账面	其他综合收益（贷方）
		公允<账面	公允价值变动损益（借方）

考点四：投资性房地产的处置

成本模式	①实际收到款项扣除相关税费→其他业务收入 ②账面价值→其他业务成本
公允价值模式	①实际收到款项扣除相关税费→其他业务收入 ②账面价值→其他业务成本 ③原确认的公允价值变动损益和其他综合收益→其他业务成本

【例题 17·单选题】下列经济业务或事项，应确认投资性房地产的是（ ）。

- A. 企业生产经营用的土地使用权
- B. 企业生产经营用的厂房
- C. 房地产开发企业销售的或为销售而正在开发的商品房和土地
- D. 企业经营性出租有产权的办公楼

【答案】D

【解析】选项 A，属于企业的无形资产；选项 B，属于企业的固定资产；选项 C，属于房地产开发企业的存货。

【例题 18·多选题】下列关于投资性房地产核算的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 采用公允价值模式计量的投资性房地产，公允价值的变动金额应计入其他综合收益
- B. 采用公允价值模式计量的投资性房地产可转换为成本模式计量



老会计，用心传递温度

- C. 采用成本模式计量的投资性房地产不需要确认减值损失
- D. 采用成本模式计量的投资性房地产，符合条件时可转换为公允价值模式计量

【答案】ABC

【解析】选项 A，公允价值的变动金额应计入公允价值变动损益；选项 B，采用公允价值模式计量的投资性房地产不可转换为成本模式计量；选项 C，采用成本模式计量的投资性房地产发生减值时需要确认减值损失。

【例题 19·多选题】企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，转换日其公允价值大于账面价值的差额，不应确认为（ ）。

- A. 其他综合收益
- B. 营业外收入
- C. 其他业务收入
- D. 公允价值变动损益

【答案】BCD

【解析】选项 A，存货转为公允价值模式后续计量的投资性房地产，公允价值大于账面价值的贷方差额计入其他综合收益。

【例题 20·多选题】下列各项经济业务或事项中所涉及的资产，属于投资性房地产的有（ ）。

- A. 已出租的土地使用权
- B. 董事会尚未批准的待出租的建筑物
- C. 已出租的建筑物
- D. 以短期租赁方式租入后再转租的建筑物

【答案】AC

【解析】选项 B，属于企业的固定资产；选项 D，不属于企业自有的资产，所以不能确认为投资性房地产。

【例题 21·判断题】企业发生的投资性房地产改建、扩建支出满足资本化条件的，应当将其资本化。对发生的支出应通过“在建工程”科目核算。（ ）

【答案】×

【解析】企业发生的投资性房地产改扩建支出满足资本化条件的，应通过“投资性房地产——在建”科目核算。

【例题 22·单选题】甲公司将其一栋写字楼租赁给乙公司使用，并一直采用成本模式进行后续计量。2020 年 1 月 1 日，该项投资性房地产具备了采用公允价值模式计量的条件，甲公司决定对该投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式计量。该写字楼的原价为 3 000 万元，已计提折旧 1 500 万元，计提减值准备 250 万元，当日该写字楼的公允价值为 3 500 万元。甲公司按净利润的 10% 计提盈余公积。不考虑所得税等因素的影响，该事项对“利润分配——未分配利润”科目的影响金额为（ ）万元。

- A. 2 025
- B. 2 250
- C. 0
- D. 1 800



【答案】A

【解析】该事项对“利润分配——未分配利润”科目的影响金额 = $[3\,500 - (3\,000 - 1\,500 - 250)] \times (1 - 10\%) = 2\,025$ (万元)。

【例题 23·多选题】甲公司 2020 年 6 月 30 日与乙公司签订租赁协议。该协议约定：甲公司将一栋管理部门用的办公楼租赁给乙公司，租赁期开始日为协议签订日，租赁期为 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。上述办公楼为 2017 年 12 月 31 日购入，实际取得成本为 3 000 万元，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。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2020 年 12 月 31 日，该办公楼的公允价值为 2 200 万元。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 该办公楼应于 2020 年计提折旧 75 万元
- B. 甲公司应于租赁期开始日确认其他综合收益 175 万元
- C. 该办公楼 2020 年年末确认的公允价值变动损益为借方金额 600 万元
- D. 甲公司因该办公楼影响 2020 年度营业利润的金额为 -525 万元

【答案】ABC

【例题 24·判断题】处置投资性房地产时，与处置固定资产和无形资产的核算方法相同，其处置损益均计入资产处置损益。（ ）

【答案】×

【解析】投资性房地产的处置损益通过其他业务收入和其他业务成本反映。

第 3 讲 职工薪酬及借款费用、或有事项

职工薪酬及借款费用 核心考点

考点一：职工薪酬

内容	短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利
确认与计量	①货币性职工薪酬：计入成本费用 ②非货币性职工薪酬：按公允价值及相关费用计入成本费用： a. 自产产品发放给职工作为福利 b. 以外购商品发放给职工作为福利 c. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用 d. 企业将租赁住房等资产供职工无偿使用
	③短期带薪缺勤：累积、非累积 ④短期利润分享计划 ⑤离职后福利 ⑥辞退福利：管理费用 ⑦其他长期福利

【例题 1·多选题】下列各项中，企业应作为职工薪酬核算的有（ ）。

- A. 累积带薪缺勤
- B. 职工教育经费



老会计，用心传递温度

- C. 非货币性福利
- D. 长期残疾福利

【答案】ABCD

【例题 2·单选题】企业以自产产品向职工提供非货币性福利时，应选择的计量属性是（ ）。

- A. 现值
- B. 历史成本
- C. 重置成本
- D. 公允价值

【答案】D

【解析】以自产产品向职工提供非货币性福利时，应按照含税的公允价值确认应付职工薪酬。

【例题 3·单选题】某企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%。2019 年 12 月，该企业以其生产的每台成本为 150 元的加湿器作为福利发放给职工，每名职工发放 1 台，该型号的加湿器每台市场售价为 200 元（不含税）。该企业共有职工 200 名，其中生产工人 180 名，总部管理人员 20 名，不考虑其他因素，下列各项中，关于该企业确认非货币性职工薪酬的会计处理结果正确的是（ ）。

- A. 计入管理费用 4 000 元
- B. 计入管理费用 3 000 元
- C. 计入生产成本 27 000 元
- D. 确认应付职工薪酬 45 200 元

【答案】D

【解析】相关会计处理如下：

借：生产成本	$(45\ 200 \times 180 / 200)$	40 680
管理费用	$(45\ 200 \times 20 / 200)$	4 520
贷：应付职工薪酬		45 200
借：应付职工薪酬		45 200
贷：主营业务收入	(200×200)	40 000
应交税费——应交增值税	(销项税额)	5 200
借：主营业务成本	(150×200)	30 000
贷：库存商品		30 000

【例题 4·单选题】甲公司有 500 名职工，从 2020 年起实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 6 个工作日带薪休假，未使用的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，不能在职工离职时获得现金支付。2020 年 12 月 31 日，每个职工当年平均未使用的年休假为 2 天半，甲公司预计 2021 年有 400 名职工将享受不超过 6 天的带薪休假，剩余的 100 名职工每人将平均享受 7 天半的休假，假定这 100 名职工全部为公司销售部门销售人员，该公司平均每名职工每个工作日工资为 200 元。职工休年休假时，首先使用当年可享受的权利，不足部分再从上年结转的带薪年休假中扣除。甲公司在 2020 年年末因累积带薪缺勤应确认的职工薪酬为（ ）元。

- A. 50 000
- B. 30
- C. 20 000



老会计，用心传递温度

D. 15 000

【答案】B

【解析】甲公司在 2020 年年末应当预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的工资负债，即相当于 150 天（ 100×1.5 ）的年休假工资 30 000 元（ 150×200 ）。

考点二：借款费用资本化期间

开始资本化	同时满足： ①资产支出已经发生（开始花钱）； ②借款费用已经发生（开始计息）； ③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生产活动已经开始（开始动工）
-------	---

暂停资本化	条件	非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的
	非正常中断	企业管理决策上的原因或其他不可预见的原因导致的中断： ①企业因与施工方发生了质量纠纷； ②工程、生产用料没有及时供应； ③资金周转发生了困难； ④施工、生产发生了安全事故； ⑤发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，
	正常中断	①达到预定可使用或可销售状态所必要的程序， ②实现可预见的不可抗力因素导致的中断

停止资本化	条件	达到预定可使用或者可销售状态
	判断依据	①符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产活动已经全部完成或者实质上已经完成。 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。 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。

考点三：借款费用的计量

专门借款	资本化金额	资本化期间符合资本化条件的总利息-尚未动用资金的投资收益（存入银行或暂时性投资）
	费用化金额	不符合资本化条件的总利息-尚未动用资金的投资收益（存入银行或暂时性投资）

一般借款	资本化金额	一般借款支出的加权平均数×所占用一般借款的资本化率 ①一般借款加权平均数=Σ（每笔资产支出金额×该笔资产支出在当期所占用的天数÷当期天数） ②资本化率=加权平均利率=一般借款当期实际利息之和÷所占用一般借款本金加权平均数
------	-------	--



老会计，用心传递温度

	费用化金额	全部利息费用-资本化金额
--	-------	--------------

辅助费用	范围	企业为了安排借款而发生的必要费用，包括借款手续费（如发行债券手续费）、佣金等
	原则	①达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化 ②达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益
汇兑差额		①资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本 ②除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。

【例题 5 • 多选题】下列选项中，属于非正常中断的有（ ）。

- A. 因可预见的不可抗力因素而导致的工程中断
- B. 因与工程建设有关的劳动纠纷而导致的工程中断
- C. 因资金周转困难而导致的工程中断
- D. 因与施工方发生质量纠纷而导致的工程中断

【答案】BCD

【解析】选项 A，由于是可预见的情况，所以属于正常原因导致的工程中断。

【例题 6 • 多选题】下列关于借款费用开始资本化的条件中，表述正确的有（ ）。

- A. 资产支出已经发生
- B. 借款费用已经发生
- C. 为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始
- D. 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完成

【答案】ABC

【解析】选项 D，属于借款费用停止资本化的条件。

【例题 7 • 判断题】企业购建符合资本化条件的资产而取得专门借款支付的辅助费用，应在支付当期全部予以资本化。（ ）

【答案】×

【解析】专门借款发生的辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应在发生时根据其发生额予以资本化。

【例题 8 • 单选题】甲公司建造一条生产线，预计工期为 2 年，从 2020 年 7 月 1 日开始动工，当日预付承包商建设工程款为 3 000 万元。9 月 30 日，追加支付工程进度款为 2 000 万元。甲公司生产线建造工程占用借款包括：2020 年 6 月 1 日借入的 3 年期专门借款 4 000 万元，年利率为 6%；2020 年 1 月 1 日，借入的 2 年期一般借款 3 000 万元，年利率为 7%。甲公司将部分闲置专门借款投资于货币市场的基金，月收益率为 0.6%。不考虑其他因素，2020 年甲公司为建造该生产线应予资本化的借款利息费用为（ ）万元。

- A. 119.5
- B. 122.5



老会计，用心传递温度

C. 139.5

D. 137.5

【答案】A

【解析】专门借款资本化金额 $=4\,000 \times 6\% \times 6/12 - (4\,000 - 3\,000) \times 0.6\% \times 3 = 102$ （万元），一般借款资本化金额 $= [2\,000 - (4\,000 - 3\,000)] \times 3/12 \times 7\% = 17.5$ （万元），故2020年甲公司为建造该生产线应予资本化的借款利息费用 $= 102 + 17.5 = 119.5$ （万元）。

【例题9·单选题】A公司为建造厂房屋于2020年4月1日从银行借入2 000万元专门借款，借款期限为2年，年利率为6%。2020年7月1日，A公司采取出包方式委托B公司为其建造该厂房，并于当日预付1 000万元工程款，厂房实体建造工作也于当日开始。该工程因发生施工安全事故在2020年8月1日至11月30日中断施工，12月1日恢复正常施工，至年末工程尚未完工，预计工期为2年。2020年将未动用借款资金进行暂时性投资，获得投资收益9万元（其中下半年获得收益6万元，假定每月实现的收益是均衡的），该项建造工程在2020年度应予资本化的利息金额为（ ）万元。

A. 18

B. 84

C. 20

D. 80

【答案】A

【解析】本题中开始资本化的时点为2020年7月1日，考虑停工期间，资本化期间一共是2个月（7月份和12月份）。所以该项厂房建造工程在2020年度应予资本化的利息金额 $= 2\,000 \times 6\% \times 2/12 - 6 \times 2/6 = 18$ （万元）。

或有事项 核心考点

考点：或有资产/负债

常见或有事项	未决诉讼或未决仲裁、债务担保、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
确认	①或有资产：基本确定能够收到时确认 ②或有负债：很可能导致经济利益流出时确认 ③诉讼费→管理费用； 赔偿款或担保损失→营业外支出； 产品质量保证→销售费用
计量	最佳估计数：算术平均数、最可能发生金额、加权

具体应用	未决诉讼/仲裁	已提预计负债与实际诉讼损失差额计入营业外支出；
	产品质量保证	a. 预计数与实际数相差较大时，应调整预计比例 b. 保修期满应冲减预计负债
	重组义务	直接支出包括：自愿遣散、强制遣散、将不再使用的厂房的租赁撤销费
	亏损合同	①履行该合同的成本与未履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者 ②如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企



老会计，用心传递温度

		业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债 ③存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；
--	--	--

其他	预期可获得补偿的处理	①补偿只有在基本确定能够收到时才能予以确认 ②确认的金额是基本确定能够收到的金额，而且不能超过相关预计负债的账面价值 ③预期可获得的补偿直接冲减原确认的损失
	货币时间价值	预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额。但如果未来应付金额与其现值相差较大的，应当按照未来应付金额的现值确定

【例题 10·多选题】2015 年 6 月 1 日，甲公司与乙公司签订一份不可撤销合同，约定 2016 年 3 月 10 日向乙公司销售一台价款为 100 万元的专用设备，如果违约将按合同价款的 20% 支付违约金。2015 年 12 月 31 日，甲公司尚未开始备料生产，因原材料市场价格上涨，预计该设备的生产成本将涨到 106 万元。不考虑相关税费及其他因素，2015 年 12 月 31 日，甲公司进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 确认预计负债 6 万元
- B. 确认其他应付款 20 万元
- C. 确认营业外支出 6 万元
- D. 确认资产减值损失 20 万元

【答案】AC

【解析】执行合同损失 = $106 - 100 = 6$ 万元，不执行合同损失 = $100 \times 20\% = 20$ 万元，所以选择执行合同，因为不存在标的资产，所以要确认预计负债。

【例题 11·多选题】下列关于企业亏损合同会计处理的表述，正确的是（ ）

- A. 有标的资产的亏损合同，应对标的资产进行减值测试并按减值金额确认预计负债
- B. 无标的资产的亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应确认预计负债
- C. 因亏损合同确认的预计负债，应以履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较高者计量
- D. 与亏损合同相关的义务可无偿撤销的，不应确认预计负债

【答案】BD

【解析】选项 A，应按照减值的金额确认资产减值损失；选项 C，预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。

【例题 12·多选题】下列各项中，影响当期损益的有（ ）。

- A. 无法支付的应付款项
- B. 因产品质量保证确认的预计负债
- C. 研发项目在研究阶段发生的支出
- D. 其他权益工具投资公允价值的增加

【答案】ABC

【解析】选项 A，计入营业外收入；选项 B，计入销售费用；选项 C，计入管理费用；选项 D，



老会计，用心传递温度

计入其他综合收益。

【例题 13·单选题】甲公司由于受国际金融危机的不利影响，决定对乙事业部进行重组，将相关业务转移到其他事业部。经履行相关报批手续，甲公司对外正式公告其重组方案。甲公司根据该重组方案预计很可能发生的下列各项支出的金额均能可靠计量，下列各项中，不应当确认预计负债的是（ ）。

- A. 自愿遣散费
- B. 强制遣散费
- C. 剩余职工岗前培训费
- D. 不再使用厂房的租赁撤销费

【答案】 C

【解析】企业应当按照与重组有关的直接支出确认预计负债。选项 C，是与继续进行的活动相关的支出。

【例题 14·单选题】下列对或有事项的表述中，正确的有（ ）。

- A. 或有负债应在资产负债表内予以确认
- B. 或有资产很可能给企业带来经济利益的，应当在附注中披露
- C. 或有负债一定是企业承担的潜在义务
- D. 对固定资产计提折旧属于或有事项

【答案】 B

【解析】选项 A，或有负债应在附注中予以披露；选项 C，或有负债也可以是企业承担的现时义务；选项 D，对固定资产计提折旧不属于或有事项。

【例题 15·单选题】2019 年 12 月 31 日，甲公司根据类似案件的经验判断，一起未决诉讼的最终判决很可能对公司不利，预计将要支付的赔偿金额在 1 000 万元至 1 400 万元之间，且在此区间每个金额发生的可能性大致相同；基本确定可从第三方获得补偿款 100 万元。甲公司应对该项未决诉讼确认预计负债的金额为（ ）万元。

- A. 1 200
- B. 1 100
- C. 1 000
- D. 1 400

【答案】 A

【解析】甲公司应对该项未决诉讼确认预计负债的金额 = $(1\ 000 + 1\ 400) / 2 = 1\ 200$ （万元）。基本确定可从第三方获得补偿款 100 万元应单独确认为资产，不影响预计负债的金额。

第 4 讲 长期股权投资

长期股权投资 核心考点

考点一：长期股权投资的范围和初始计量

范围	控制/共同控制/重大影响 ①共同控制的判断：最小唯一组合； ②投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，应按照公允价值计量且其变动计入当期损益。
----	---



初始 计量	非同一 控制	①初始投资成本：含增值税的公允价值 ②审计、法律服务、评估咨询等中介费用：管理费用 ③企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金计入负债初始确认金额：计入负债初始金额 ④发行权益性证券发生的手续费、佣金：冲减资本公积/留存收益 ⑤合并商誉=合并成本-购买日被购买方可辨认净资产公允价值份额 ⑥合并对价公允与账面差额： a. 固定/无形→资产处置损益； b. 长投或金融工具→投资收益 c. 存货→按公允价值确认收入，同时结转相应成本
	同一控制	①初始投资成本：合并日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=子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额+原母公司在合并报表中确认的商誉 ②初始投资成本与支付资产账面价值差额计入资本公积/留存收益 ③审计、法律服务、评估咨询等中介费用计入管理费用 ④发行债券的手续费、佣金计入应付债券 ⑤发行股票的手续费、佣金计入资本公积/留存收益
	其他方式取得 长投	①初始投资成本：支付资产或发行权益性证券的公允价值+支付的直接相关费用等必要支出 ②发行权益性证券发生的手续费、佣金：冲减资本公积/留存收益

【例题 1·单选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司发行 1 500 万股普通股股票从非关联方取得乙公司 80% 股权，发行的股票每股面值 1 元，取得股权当日，每股公允价值 6 元，为发行股票支付给券商佣金 300 万元。相关手续于当日完成，甲公司取得了乙公司的控制权，该企业合并不属于反向购买。乙公司 2018 年 1 月 1 日所有者权益账面价值总额为 12 000 万元，可辨认净资产的公允价值与账面价值相同。不考虑其他因素，甲公司应确认的长期股权投资初始投资成本为（ ）万元。

- A. 9 000
B. 9 600
C. 8 700
D. 9 300

【答案】A

【解析】非同一控制下企业合并，长期股权投资初始投资成本=支付对价公允价值=1 500×6=9 000（万元）；为发行股票支付的佣金、手续费冲减“资本公积——股本溢价”。

【例题 2·单选题】丙公司为甲、乙公司的母公司，2018 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 7 000 万元取得乙公司 60% 有表决权的股份，另以银行存款 100 万元支付与合并直接相关的中介费用，当日办妥相关股权划转手续后，取得了乙公司的控制权；乙公司在丙公司合并财务报表中的净资产账面价值为 9 000 万元。不考虑其他因素，投资当日甲公司“资本公积——股本溢价”科目余额为 2 000 万元，则取得长期股权投资时，甲公司应计入资本公积的金额为（ ）万元。

- A. 100



- B. 0
C. 1 600
D. 1 700

【答案】C

【解析】甲公司取得长期股权投资时：

借：长期股权投资 5 400
 资本公积——股本溢价 1 600
 贷：银行存款 7 000

考点二：长期股权投资的后续计量

长期股权投资 的后续计量	成本法	被投资单位宣告发放现金股利或利润	
	权益法	初始投资成本调整	初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额调整初始投资成本，计入营业外收入
		对被投资方账面净利润的调整	①调整评估增值的后续变动；【调整已实现部分对损益影响】 ②调整内部交易损益【调整未实现交易损益】 a. 未实现是指：未销售的存货、固定/无形未提折旧/摊销部分 b. 所转让资产发生减值的，不应抵消。 c. 调整后的公允净利润=调整前的公允净利润-未实现内部交易收益(+损失)+未实现内部交易收益实现部分(-损失实现部分)
		超额亏损	①冲减长期股权投资的账面价值（减记至零为限） ②冲减长期应收款（如有，减记至零为限） ③计入预计负债（如有，减记至零为限） ④备查簿登记，不再予以确认注意投资收益金额的计算
		后期实现利润	①冲减备查簿登记的未确认损失； ②恢复预计负债 ③恢复长期应收款 ④恢复长期股权投资的账面价值。 注意恢复的长期股权投资金额的计算

【例题 3·多选题】长期股权投资采用权益法核算，下列各项中，不会引起长期股权投资的账面价值发生增减变动的是（ ）。

- A. 被投资单位实现净利润
B. 被投资单位宣告分配现金股利
C. 被投资单位发行一般公司债券
D. 被投资单位分配股票股利

【答案】CD

【解析】选项 C 和 D 不影响被投资单位的所有者权益，所以不会引起长期股权投资的账面价值发生增减变动。



老会计，用心传递温度

【例题 4·单选题】2019 年 7 月 1 日，甲公司以其银行存款 500 万元购入乙公司 30% 的股权，能够对乙公司施加重大影响，乙公司可辨认净资产的公允价值为 2 000 万元。甲公司取得投资时，乙公司只有一项固定资产的账面价值和公允价值不相等。该固定资产的原值为 300 万元，已计提折旧 200 万元，公允价值为 200 万元，甲公司预计该固定资产的剩余使用年限为 5 年。9 月 10 日，甲公司将其成本为 100 万元的商品以 150 万元的价格出售给乙公司，乙公司作为存货核算。至 2019 年末，乙公司对外出售了该批商品的 60%。乙公司 2019 年实现了净利润 1 000 万，其中 1—6 月实现的净利润为 400 万元。不考虑其他因素，2019 年甲公司因该项投资影响利润的金额为（ ）万元。

- A. 300
- B. 100
- C. 171
- D. 271

【答案】D

【解析】初始投资成本为 500 万元，甲公司享有的乙公司可辨认净资产的公允价值的份额 = $2\,000 \times 30\% = 600$ （万元）。前者小于后者，所以应对初始投资成本进行调整。

借：长期股权投资——投资成本 100

贷：营业外收入 100

公允净利润 = $600 - (200/5/2 - 100/5/2) = 590$ （万元）。甲公司应确认的投资收益 = $[590 - (150 - 100) \times 40\%] \times 30\% = 171$ （万元）。

借：长期股权投资——损益调整 171

贷：投资收益 171

所以，2019 年甲公司因该项投资影响利润的金额为 $100 + 171 = 271$ （万元）。

【例题 5·单选题】甲公司持有 A 公司 30% 的股权，2×18 年 12 月 31 日，长期股权投资的账面价值为 1 000 万元。A 公司 2×18 年发生净亏损 4 000 万元。甲公司账上有应收 A 公司长期应收款 100 万元（符合长期权益的条件），同时，根据投资合同的约定，甲公司需要承担 A 公司额外损失弥补义务 50 万元且符合预计负债的确认条件，假定取得投资时被投资单位各资产、负债的公允价值等于其账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同。甲公司 2×18 年度应确认的投资损失为（ ）万元。

- A. 1 000
- B. 1 200
- C. 1 050
- D. 1 150

【答案】D

【解析】甲公司有关会计处理如下：

借：投资收益 1 150

贷：长期股权投资——损益调整 1 000

长期应收款 100

预计负债 50

考点三：长期股权投资的减值与处置

减值	长期股权投资的减值准备一经计提，不得转回
处置	①处置价款与账面价值差额计入投资收益



老会计，用心传递温度

	②其他综合收益（可重分类进损益部分）和其他资本公积转入投资收益
	③部分处置权益法核算的长投，剩余部分仍按权益法核算，其他综合收益和其他资本公积按处置比例转入投资收益。

【例题6·单选题】企业处置一项权益法核算的长期股权投资，长期股权投资各明细科目的金额为：投资成本400万元，损益调整借方200万元，其他权益变动借方40万元。处置该项投资收到的价款为700万元。处置该项投资的收益为（ ）万元。

- A. 700
B. 640
C. 60
D. 100

【答案】D

【解析】处置该项投资的收益=700-640+40=100（万元）。

借：银行存款 700

贷：长期股权投资——投资成本 400
——损益调整 200
——其他权益变动 40

投资收益 60

借：资本公积——其他资本公积 40

贷：投资收益 40

考点四：长期股权投资核算方法转换

公允价值转权益法	初始投资成本	①原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值 ②初始投资成本与在追加投资日可辨认净资产公允价值份额（新的持股比例）的差额比较，前者小于后者的，计入营业外收入
	原投资的处理	①交易性金融资产：公允与账面差额转入投资收益； ②其他权益工具投资：公允与账面差额及计入其他综合收益的累计公允价值变动转入留存收益。

公允价值转成本法	非同一控制	初始投资成本	原投资公允价值+新投资公允价值	
		原投资的处理	交易性金融资产 其他权益工具投资	账面与公允差额转投资收益 ①账面与公允差额转留存收益 ②其他综合收益转留存收益

权益法转成本法	非同一控制	初始投资成本	原投资账面价值+新投资公允价值	
		原投资的处理	其他综合收益和其他资本公积合并日不转，处置时再转投资收益	

权益法转公允价值	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益		
	剩余部分	①初始投资成本=剩余部分的公允价值 ②剩余部分的公允与账面的价额计入投资收益		



老会计，用心传递温度

	原投资	其他综合收益（可重分类进损益的部分）、其他资本公积转入投资收益。
--	-----	----------------------------------

成本法 转公允 价值	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①初始投资成本=剩余部分的公允价值 ②剩余部分的公允与账面的价额计入投资收益

成本法 转权益 法	出售部分	公允与账面的差额计入投资收益
	剩余部分	①追溯调整 ②涉及损益类的处理： a. 当年的用原科目； b. 以前年度的损益调整留存收益

【例题 7·单选题】甲公司 2018 年 7 月 1 日购得乙公司 10% 的股份，买价为 560 万元，发生手续费等必要支出 3 万元，不具有重大影响，甲公司将其作为其他权益工具投资核算。2019 年 7 月 1 日甲公司又购入乙公司 30% 的股份，买价为 1 800 万元，取得该部分股权投资后对乙公司具有重大影响。当日，甲公司原持有的股权投资的账面价值为 590 万元，公允价值为 600 万元。不考虑其他因素，则该转换对留存收益的影响金额为（ ）万元。

- A. 10
- B. 30
- C. 40
- D. 37

【答案】D

【解析】2019 年 7 月 1 日：

借：长期股权投资——投资成本	2 400
贷：其他权益工具投资——成本	563
——公允价值变动	27
银行存款	1 800
留存收益	10
借：其他综合收益	27
贷：留存收益	27

【例题 8·单选题】甲公司 2018 年 7 月 1 日购得同一集团乙公司 10% 的股份，买价为 560 万元，发生手续费等必要支出 3 万元，不具有重大影响，甲公司将其作为其他权益工具投资核算。2019 年 7 月 1 日甲公司又购入乙公司 50% 的股份，买价为 2 800 万元，取得该部分股权投资后能够控制乙公司。合并日，甲公司原持有的股权投资的账面价值为 590 万元，公允价值为 600 万元。合并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 5 000 万元。甲公司在合并日资本公积余额为 500 万元，不考虑其他因素，则上述合并对留存收益的影响金额为（ ）万元。

- A. 0
- B. 30
- C. 390
- D. 27



【答案】A

【解析】2019年7月1日：

借：长期股权投资	3 000
资本公积	390
贷：其他权益工具投资——成本	563
——公允价值变动	27
银行存款	2 800

【例题9·单选题】2018年1月1日，甲公司定向发行每股面值为1元、公允价值为5元的普通股1 000万股作为对价取得乙公司30%有表决权的股份，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公允价值为16 000万元，与账面价值相同。2018年度，乙公司实现的净利润为6 000万元，因其他权益工具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。2019年1月1日，甲公司将对乙公司股权投资的60%出售给非关联方，取得价款6 000万元，相关手续于当日完成，剩余股份当日公允价值为4 000万元，出售部分股份后，甲公司对乙公司不再具有重大影响，将剩余股权投资转其他权益工具投资。则甲公司处置部分股权投资交易对营业利润的影响额（ ）。

A. 1 256

B. 1 884

C. 60

D. 3 200

【答案】D

【解析】2018年1月1日：

借：长期股权投资——投资成本	5 000
贷：股本	1 000
资本公积——股本溢价	4 000

2018年12月31日：

借：长期股权投资——损益调整	1 800
贷：投资收益	1 800
借：长期股权投资——其他综合收益	60
贷：其他综合收益	60

2019年1月1日：

借：银行存款	6 000
贷：长期股权投资——投资成本	3 000
——损益调整	1 080
——其他综合收益	36
投资收益	1 884
借：其他综合收益	60
贷：投资收益	60
借：其他权益工具投资——成本	4 000
贷：长期股权投资——投资成本	2 000
——损益调整	720
——其他综合收益	24



所以，甲公司处置部分股权投资交易对营业利润的影响额=1 256+1 884+60=3 200（万元）。

【例题 10·单选题】2018 年 1 月 1 日，甲公司对子公司乙的长期股权投资账面价值为 3 000 万元。当日，甲公司将持有的乙公司 60%股权中的 1/3 以 1 200 万元出售给非关联方，丧失对乙公司的控制权但具有重大影响。甲公司原取得乙公司 60%股权时，乙公司可辨认净资产的账面价值为 4 000 万元，各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。自甲公司取得乙公司股权至部分处置投资前，乙公司实现净利润 2 000 万元，增加其他综合收益 200 万元。甲公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。不考虑增值税等相关税费及其他因素。下列关于 2018 年 1 月 1 日甲公司个别财务报表中对长期股权投资的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 增加未分配利润 720 万元
- B. 增加盈余公积 80 万元
- C. 增加投资收益 800 万元
- D. 增加其他综合收益 80 万元

【答案】 ABD

【解析】 相关会计分录如下：

出售时：

借：银行存款 1 200
贷：长期股权投资 1 000
投资收益 200

成本法转为权益法追溯调整：

剩余部分的初始投资成本是 2 000 万元，享有的被投资方可辨认净资产公允价值份额=4 000×40%=1 600（万元），前者大于后者，不调整初始投资成本。

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

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

第 5 讲 金融资产和金融负债

金融资产和金融负债 核心考点

考点一：金融工具的分类

	分类	业务模式	科目
金融资产分类	1. 以摊余成本计量的金融资产	①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。 ②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。	银行存款、贷款、应收账款、债权投资等
	2. 以公允价	①合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，	其他债权投



老会计，用心传递温度

	值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	权	仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。 ②企业管理该金融资产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。	资
		股权	企业将非交易性权益工具投资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（企业投资其他上市公司股票或者非上市公司股权） 该指定一经作出，不得撤销。	其他权益工具投资
	3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	债权 股权	①除1类、2类之外的，如股票、基金、可转换债券； ②企业可以将金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，该指定一经作出，不得撤销。	交易性金融资产

金融负债分类	分类	内容
	1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	①交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具） ②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
	2. 不符合终止确认条件的金融资产转移或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债	
	3. 不属于上述1、2的情形的财务担保合同，以及不属于第3种情形的，以低于市场利率的贷款承诺	
	4. 以摊余成本计量的金融负债	除上述三类之外的金融负债

【提示】企业对金融负债的分类一经确定，不得变更。

【例题1·单选题】甲公司对其购入债券的业务管理模式是以收取合同现金流量和出售金融资产为目标，该债券的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量仅为对本金和以未偿还本金金额为基础的利息的支付。不考虑其他因素，甲公司应将该债券投资分类为（ ）。

- A. 其他货币资金
- B. 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. 以摊余成本计量的金融资产
- D. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

【答案】B

【解析】甲公司购入债券的业务管理模式是以收取合同现金流量和出售金融资产为目标，同时该债券的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量仅为对本金和以未偿还本金金额为基础的利息的支付。满足以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产确认条件，选项B正确。

【例题2·多选题】下列与投资相关的会计处理方法的表述中，不正确的有（ ）。



老会计，用心传递温度

- A. 企业为进行价值投资而购入一项股权投资，对被投资方不具有重大影响，拟长期持有获取稳定分红，企业应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
- B. 企业管理某项金融资产的业务模式为以收取合同现金流量为目标，则应将其划分为以摊余成本计量的金融资产
- C. 如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应确认为长期股权投资
- D. 投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资，投资方应将其确认为长期股权投资

【答案】BCD

【解析】选项 B，如果该项金融资产的现金流量并不是仅为本金和利息，则不应划分为以摊余成本计量的金融资产；选项 C，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；选项 D，由于投资企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，所以一般应按金融工具确认和计量准则处理，不能确认为长期股权投资。

考点二：金融资产的初始计量

基本原则	公允价值	
交易费用	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产/负债	投资收益
	其他金融资产/负债	初始成本
	不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用	

考点三：金融资产的后续计量

债权投资

会计分录	初始计量	借：债权投资—成本（面值） ——应计利息（到期一次还本付息的利息） 应收利息（分期付息的利息） 贷：银行存款（实际支付款项含交易费用） 债权投资—利息调整（或借方）
	计提利息	借：应收利息/债权投资—应计利息（面值×票面利率） 债权投资—利息调整（方向与初始计量时相反） 贷：投资收益（摊余成本×实际利率） 【提示】对于债权投资而言，摊余成本就是账面价值。
	收到本金利息	借：银行存款 贷：应收利息/债权投资—应计利息 债权投资—成本
	减值	借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备
	处置	借：银行存款 债权投资减值准备 贷：债权投资—成本 ——利息调整



		—应计利息 投资收益
--	--	---------------

其他债权投资

会计分录	初始计量	借：其他债权投资—成本（面值） 应收利息/其他债权投资—应计利息 贷：银行存款等 其他债权投资—利息调整（或借方）
	期末计提利息	借：应收利息/其他债权投资—应计利息 其他债权投资—利息调整（或贷方） 贷：投资收益（摊余成本×实际利率）
	公允价值变动	借：其他债权投资—公允价值变动 贷：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 或相反分录
	减值	借：信用减值损失 贷：其他综合收益—信用减值准备
	处置	借：银行存款 贷：其他债权投资—成本 —利息调整（或借方） —应计利息 —公允价值变动（或借方） 投资收益（或借方） 借：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 —信用减值准备 贷：投资收益（或相反分录）
	初始计量	借：其他权益工具投资—成本（公允价值与交易费用之和） 应收股利 贷：银行存款等
	公允价值变动	借：其他权益工具投资—公允价值变动 贷：其他综合收益—其他权益工具投资公允价值变动 或相反分录
	处置	借：银行存款 贷：其他权益工具投资—成本 —公允价值变动（或借方） 盈余公积（或借方） 利润分配—未分配利润（或借方） 借：其他综合收益—其他权益工具投资公允价值变动 贷：盈余公积 利润分配—未分配利润 或相反分录

交易性金融资产



老会计，用心传递温度

会计分录	初始计量	借：交易性金融资产—成本 投资收益（交易费用） 应收股利/应收利息 贷：银行存款等
	股利/利息	借：应收股利/应收利息 贷：投资收益 借：银行存款 贷：应收股利/应收利息
	公允价值变动	借：交易性金融资产—公允价值变动 贷：公允价值变动损益 或相反分录
	出售	借：银行存款等 贷：交易性金融资产—成本 —公允价值变动（或借方） 投资收益（或借方） 【提示】原确认的公允价值变动损益不转入投资收益。

应付债券

会计分录	初始计量	借：银行存款（发行价—发行费用） 贷：应付债券—面值 —利息调整（或借方）
	计提利息	借：财务费用（或在建工程） 贷：应付利息或应付债券—应计利息 应付债券—利息调整（或借方）

【例题 2·多选题】企业对下列金融资产进行初始计量时，应将发生的相关交易费用计入初始确认金额的有（ ）。

- A. 贷款和应收款项
- B. 债权投资
- C. 交易性金融资产
- D. 其他债权投资

【答案】ABD

【解析】取得交易性金融资产发生的相关交易费用应冲减投资收益，不计入其初始确认金额

【例题 3·单选题】甲公司于 2019 年 1 月 1 日发行 5 年期、一次还本、分期付息的公司债券，每年 12 月 31 日支付利息。该公司债券票面年利率为 5%，面值总额为 300 000 万元，发行价格总额为 313 497 万元；扣除发行费用 150 万元后实际收到款项 313 347 万元，实际年利率为 4%。2019 年 12 月 31 日，该应付债券的摊余成本为（ ）万元。

- A. 308 008.2
- B. 308 026.2
- C. 308 316.12



老会计，用心传递温度

D. 310 880.88

【答案】D

【解析】2019 年年末：实际利息费用 = $313\ 347 \times 4\% = 12\ 533.88$ （万元）；利息调整的摊销额 = $300\ 000 \times 5\% - 12\ 533.88 = 2\ 466.12$ （万元）；年末摊余成本 = $313\ 347 - 2\ 466.12 = 310\ 880.88$ （万元）。

会计分录如下：

借：银行存款	313 347
贷：应付债券——面值	300 000
——利息调整	13 347
借：财务费用	($313\ 347 \times 4\%$) 12 533.88
应付债券——利息调整	2 466.12
贷：应付利息	($300\ 000 \times 5\%$) 15 000

【例题 4·单选题】甲公司于 2019 年 1 月 1 日购入某公司于当日发行的 5 年期、一次还本、分期付息的公司债券，次年 1 月 3 日支付利息，票面年利率为 5%，面值总额为 3 000 万元，实际支付价款为 3 130 万元，另支付交易费用 2.27 万元，实际利率为 4%。甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将该债券分类为以摊余成本计量的金融资产。下列关于甲公司会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 该金融资产应通过“债权投资”科目核算
- B. 2019 年年末该金融资产账面余额 3 107.56 万元
- C. 2020 年该金融资产确认投资收益 124.30 万元
- D. 2020 年年末该金融资产账面余额 3 158.96 万元

【答案】D

【解析】选项 B，2019 年确认投资收益 = $(3\ 130 + 2.27) \times 4\% = 125.29$ （万元），2019 年年末账面余额 = $3\ 132.27 - (3\ 000 \times 5\% - 125.29) = 3\ 107.56$ （万元）；选项 C，2020 年确认投资收益 = $3\ 107.56 \times 4\% = 124.30$ （万元）；选项 D，2020 年年末账面余额 = $3\ 107.56 - (3\ 000 \times 5\% - 124.30) = 3\ 081.86$ （万元）。因此，选项 D 不正确。

【例题 5·多选题】甲公司 2020 年年初购入戊公司发行的分期付息、到期还本的公司债券 100 万张，实际支付价款 10 000 万元，包含支付交易费用 80 万元；该债券每张面值为 100 元，期限为 5 年，票面年利率为 5%，甲公司管理该金融资产的业务模式是仅以收取合同现金流量为目标，年末公允价值为 10 100 万元。甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 购入戊公司债券应通过“债权投资”科目核算
- B. 初始入账价值为 10 000 万元
- C. 年末账面价值为 10 100 万元
- D. 2020 年确认投资收益为 420 万元

【答案】AB

【解析】选项 C，购入戊公司发行的分期付息、到期还本的公司债券，后续计量按照摊余成本计量，在没有利息调整的情况下，年末账面余额仍然为 10 000 万元。选项 D，2020 年确认投资收益 = $10\ 000 \times 5\% = 500$ （万元）。

【例题 6·单选题】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），将减值损失或利得计入当期损益，同时确认其损失准备的是（ ）。



老会计，用心传递温度

- A. 其他综合收益
- B. 其他债权投资减值准备
- C. 债权投资减值准备
- D. 其他权益工具投资减值准备

【答案】A

【解析】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，企业应当在其其他综合收益中确认其损失准备，并将减值损失或利得计入当期损益，且不应减少该金融资产在资产负债表中列示的账面价值。

【例题 7·多选题】甲公司 2020 年度购入丁公司发行的分期付息、到期还本的公司债券 50 万张，实际支付价款 4 975 万元，另支付交易费用 25 万元；该债券每张面值为 100 元，期限为 5 年，票面年利率为 4%。甲公司管理该金融资产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。2020 年年末公允价值为 5 050 万元。下列关于甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 购入丁公司的债券应通过“其他债权投资”科目核算
- B. 初始入账价值为 5 000 万元
- C. 年末账面价值为 5 050 万元
- D. 2020 年确认的其他综合收益为 50 万元

【答案】ABCD

【例题 8·单选题】2018 年 10 月 12 日，甲公司以前每股 10 元的价格从二级市场购入乙公司股票 10 万股，支付价款 100 万元，另支付交易费用 2 万元。甲公司将购入的乙公司股票作为其他权益工具投资核算。2018 年 12 月 31 日，乙公司股票市场价格为每股 18 元。2019 年 3 月 15 日，甲公司收到乙公司分派的现金股利 4 万元。2019 年 4 月 4 日，甲公司将所持有乙公司股票以每股 16 元的价格全部出售，在支付相关交易费用 2.5 万元后实际取得款项 157.5 万元。则甲公司因投资乙公司股票对 2019 年度的影响为（ ）。

- A. 追加留存收益 59.5 万元
- B. 追加留存收益 55.5 万元
- C. 冲减留存收益 59.5 万元
- D. 冲减留存收益 51.5 万元

【答案】A

【解析】①现金股利 4 万元形成 2019 年的投资收益，最终追加留存收益 4；

②2019 年 4 月 4 日出售该股票时形成的留存收益 = $(157.5 - 180) + (180 - 102) = 55.5$ （万元）；

③2019 年累计追加留存收益 59.5 万元。

【例题 9·单选题】甲公司 2018 年 4 月 3 日自证券市场购入乙公司发行的股票 1 万股，每股买价 30 元，另付交易费用 1 万元。乙公司已于 3 月 1 日宣告分红，每股红利为 0.7 元，于 4 月 10 日发放，甲公司将购入的乙公司股票作为交易性金融资产核算。2018 年 6 月 30 日股价为每股 31 元，2018 年 8 月 10 日乙公司再次宣告分红，每股 0.8 元，于 8 月 15 日发放。2018 年 12 月 31 日股价为每股 33 元。2019 年 2 月 5 日甲公司出售该投资，卖价为每股 40 元，交易费用 2 万元。甲公司因该交易性金融资产应确认的累计投资收益为（ ）万元。

- A. -1



老会计，用心传递温度

B. 8.5

C. 8.7

D. 4.8

【答案】D

【解析】应确认的投资收益 = $-1 + 1 \times 0.8 + [(40 - 2) - (1 \times 33)] = 4.8$ (万元)。

【例题 10·多选题】甲公司 2020 年有关处置金融资产业务如下：①处置一项交易性金融资产，其账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，公允价值变动为 -100 万元），处置所得价款为 1 000 万元；②处置一项债权投资，其账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，利息调整为 -100 万元），处置所得价款为 1 000 万元；③处置一项其他债权投资，其账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，公允价值变动为 -100 万元），处置所得价款为 1 000 万元；④处置一项其他权益工具投资，其账面价值为 800 万元（其中，成本为 900 万元，公允价值变动为 -100 万元），处置所得价款为 1 000 万元。关于上述金融资产的处置，下列表述中正确的有（ ）。

A. 处置交易性金融资产时影响营业利润的金额为 200 万元

B. 处置债权投资时确认投资收益为 200 万元

C. 处置其他债权投资时确认投资收益为 100 万元，影响营业利润的金额为 200 万元

D. 处置其他权益工具投资时影响留存收益的金额为 100 万元

【答案】ABD

【解析】选项 A，影响营业利润的金额 = $1\ 000 - 800 = 200$ (万元)。选项 B，处置时确认的投资收益 = $1\ 000 - 800 = 200$ (万元)。选项 C，处置时确认的投资收益 = $1\ 000 - 900 = 100$ (万元)；影响营业利润的金额 = $1\ 000 - 800 - 100 = 100$ (万元)。选项 D，处置时影响留存收益的金额 = $1\ 000 - 900 = 100$ (万元)。

考点四：金融资产重分类

债权投资→交易性金融资产	初始计量	重分类日的公允价值
	原账面与公允差额	计入当期损益（公允价值变动损益）
交易性金融资产→债权投资	初始计量	重分类日的公允价值，存在信用损失的，应补提减值准备

债权投资→其他债权投资	初始计量	重分类日的公允价值
	原账面与公允差额	计入其他综合收益
其他债权投资→债权投资	初始计量	重分类日的账面余额
	原公允价值变动	转销
	原确认的减值	转入债权投资减值准备
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。		

交易性金融资产→其他债权投资	初始计量	重分类日公允价值
其他债权投资→交易性金融资产	初始计量	重分类日公允价值
	原公允价值变动	转入公允价值变动损益



老会计，用心传递温度

【例题 11·多选题】下列金融工具的重分类的表述中正确的有（ ）。

- A. 企业对金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整
- B. 重分类日，是指导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天
- C. 甲上市公司决定于 2020 年 3 月 22 日改变某金融资产的业务模式，则重分类日为 2020 年 4 月 1 日
- D. 乙上市公司决定于 2020 年 10 月 15 日改变某金融资产的业务模式，则重分类日为 2021 年 1 月 1 日

【答案】ABCD

【例题 12·单选题】2017 年 10 月 15 日，甲公司公允价值 1 000 万元购入一项债券投资，并按规定将其分类为以摊余成本计量的金融资产，该债券的账面余额为 1 000 万元。2018 年 10 月 15 日，甲公司变更了其管理债券投资组合的业务模式，其变更符合重分类的要求，因此，甲公司于 2019 年 1 月 1 日将该债券从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。2019 年 1 月 1 日，该债券的公允价值为 980 万元，已确认的减值准备为 12 万元。假设不考虑该债券的利息收入。甲公司 2019 年 1 月 1 日重分类日不正确的会计处理是（ ）。

- A. 确认交易性金融资产的入账价值为 980 万元
- B. 冲减原确认的债权投资减值准备 12 万元
- C. 冲减原确认的债权投资账面余额 1 000 万元
- D. 重分类日公允价值与账面价值的差额计入其他综合收益 8 万元

【答案】D

【解析】选项 D，应计入公允价值变动损益 -8 万元。

重分类前的会计处理

借：债权投资——成本	1 000
贷：银行存款	1 000
借：信用减值损失	12
贷：债权投资减值准备	12
借：交易性金融资产	980
债权投资减值准备	12
公允价值变动损益（倒挤）	8
贷：债权投资	1 000

【例题 13·判断题】2015 年 12 月 31 日，甲公司因改变持有目的，将原作为交易性金融资产核算的乙公司普通股股票重分类为其他权益工具投资。（ ）

【答案】×

【解析】权益工具投资形成的金融资产不能进行重分类。

【例题 14·判断题】企业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重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应视同该金融资产一直以摊余成本计量。（ ）。

【答案】√



第6讲 收入

收入核心考点

考点一：识别与客户订立的合同

收入确认条件	①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务； ②该合同明确了合同各方与所转让的商品相关的权利和义务； ③该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款； ④该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额； ⑤企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。 企业与客户之间的合同同时满足上述五项条件的，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入	
	前提	变更结果
合同变更	同时满足： ①增加了可明确区分的商品及合同价款 ②新增合同价款反映了新增商品单独售价	合同变更部分作为单独合同
	①合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分 ②新增合同价款未反映商品单独售价	合同变更作为原合同终止及新合同订立
	合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分	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。

【例题1·单选题】2019年5月甲公司与客户乙公司签订销售合同，向客户出售500件产品，每件产品价格1万元，共计500万元，这些产品在2个月内平均分批发货，每个月发货250件。2019年5月发货250件。在甲公司已将250件产品移交之后，甲公司与客户乙公司进行了合同修订，乙公司要求甲公司在2019年6月额外向客户再发货100件产品。额外100件按照每件0.9万元价格销售，共计90万元，该价格反映了这些产品当时的市场价格并且可以与原产品区别开来，2019年6月实际发货350件，甲公司2019年6月确认收入的金额为（ ）万元。

- A. 340
B. 250
C. 90
D. 500

【答案】A

【解析】新增产品售价可以反映当时的市场价格并且可以与原产品区别开来，所以该合同变更部分应作为单独合同。所以，6月份应确认收入 $=250 \times 1 + 100 \times 0.9 = 340$ （万元）。

【例题2·判断题】合同变更中新增合同价款不能反映合同变更时该产品的单独售价，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分，应当将合同变更部分作为原合同的组成部分。（ ）



老会计，用心传递温度

【答案】×

【解析】合同变更中新增合同价款不能反映合同变更时该产品的单独售价，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分，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。

考点二：识别合同中的单项履约义务

条件	是企业向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺。
	企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺
不可明确区分情形	①企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。 ②该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。 ③该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。也就是说，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。
运输活动	①通常情况下，商品控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务； ②商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。
初始活动	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。（俱乐部为注册会员建立档案）

【例题3·多选题】甲公司向A客户销售一台生产的设备并负责安装服务，合同约定设备价款100万元，安装服务10万元，设备销售与设备安装服务均可以单独进行（单独售卖）。甲公司向B客户销售一台生产的设备并负责安装服务，合同约定设备价款100万元（含安装服务），设备销售与设备安装服务不可单独进行。下列对甲公司的履约义务判断正确的有（ ）。
A. 向A客户销售生产的设备并负责安装服务，不具有高度关联性，表明两者在合同中彼此之间可明确区分
B. 向A客户销售生产的设备并负责安装服务，属于两项履约义务
C. 向B客户销售生产的设备并负责安装服务，具有高度关联性，表明两者在合同中彼此之间不可明确区分
D. 向B客户销售生产的设备并负责安装服务，属于一项履约义务

【答案】ABCD

考点三：确定交易价格

可变对价	最佳估计数	①合同仅有两个结果时：最可能发生金额 ②合同有多个结果时：期望值 【提示】对于某一事项的不确定性对可变对价金额的影响，企业应当采用相同的方法进行估计；当存在多个不确定性事项均会影响可变对价金额时，企业可以采用不同的方法对其进行估计。
	可变对价金额限制	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。



老会计，用心传递温度

【例题 4·单选题】甲公司为其客户建造一栋办公楼，合同约定的价款为 1 000 万元，但是，如果甲公司不能在合同签订之日起的 100 天内竣工，则须支付 50 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为 90%，工程延期的概率为 10%。假定上述金额不含增值税。则该合同的交易价格为（ ）。

- A. 1000
- B. 950
- C. 1050
- D. 50

【答案】A

【解析】由于该合同仅包含两种可能结果，所以应按照最可能发生的金额确定交易价格。最可能发生的金额就是工程按时完工时候确定的交易价格，即 1 000 万元。

重大融资成分处理原则	①企业将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致， ②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。 ③企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。 ④如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。
------------	--

分期收款销售商品	会计处理原则	①以现销价或收款折现值列收入；
		②每期利息收益=长期应收款的年初现值×实际利率
		③长期应收款的列报=长期应收款-未实现融资收益
分期收款销售商品	账务处理	①发货时： 借：长期应收款 贷：主营业务收入 未实现融资收益 借：主营业务成本 贷：库存商品
		②期末 借：未实现融资收益 贷：财务费用 借：银行存款 贷：长期应收款 借：银行存款 贷：应交税费——应交增值税（销项税额）



老会计，用心传递温度

先收款再发 货的重大融 资行为	收款时	借：银行存款 未确认融资费用 贷：合同负债
	期末	借：财务费用 贷：未确认融资费用
	交付商品 时	借：合同负债 贷：主营业务收入

【例题 5·多选题】2×19 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于 2 年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在 2 年后交付产品时支付 540.8 万元，或者在合同签订时支付 500 万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于 2×19 年 1 月 1 日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。按照两种付款方式计算的内含利率为 4%。下列各项中，甲公司的会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 2019 年 1 月 1 日收到货款确认未确认融资费用 40.8 万元
- B. 2019 年 12 月 31 日确认融资成分的影响金额为 20 万元
- C. 2021 年 1 月 1 日交付产品时确认收入的金额为 540.8 万元
- D. 2020 年 12 月 31 日确认融资成分的影响金额为 20.8 万元

【答案】ABCD

【解析】2019 年 1 月 1 日收到货款：

借：银行存款 500
 未确认融资费用 40.8
 贷：合同负债 540.8

2019 年 12 月 31 日确认融资成分的影响：

借：财务费用 20（500×4%）
 贷：未确认融资费用 20

2020 年 12 月 31 日确认融资成分的影响：

借：财务费用 20.8
 贷：未确认融资费用 20.8

2021 年 1 月 1 日交付产品：

借：合同负债 540.8
 贷：主营业务收入 540.8

非现金对价	①按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。 ②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非现金对价的公允价值变动的处理 a. 公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价； b. 公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。
-------	---



老会计，用心传递温度

【例题 6·判断题】销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，企业应当根据合同开始日后股票公允价值的变动调整合同的交易价格。（ ）

【答案】×

【解析】销售合同约定客户支付对价的形式为股票的，交易价格应以股票在合同开始日的公允价值确定；合同开始日后，股票公允价值的变动金额不应调整原交易价格。

分摊合同折扣	①企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。 ②有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项履约义务之间分摊合同折扣；然后再采用余值法估计单独售价。 ③企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。
--------	---

分摊可变对价	同时满足下列两项条件的，企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品： a. 可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力。 b. 企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。
--------	---

【例题 7·单选题】甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B、C 三种产品，合同总价款为 440 万元，这三种产品构成三项单项履约义务。A、B、C 产品的单独售价分别为 200，100，200。甲公司通常以 200 万元的价格单独销售 A 产品，并将 B 产品和 C 产品组合在一起以 240 万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。则 A、B、C 产品应分摊的交易价格为（ ）万元。

- A. 200，100，140
- B. 140，100，200
- C. 200，80，160
- D. 200，40，200

【答案】C

【解析】在该合同下，分摊至 A 产品的交易价格为 200 万元，分摊至 B 产品和 C 产品的交易价格合计为 240 万元，甲公司应当进一步按照 B 产品和 C 产品的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊：

B 产品应分摊的交易价格 = $100 \div 300 \times 240 = 80$ （万元）

C 产品应分摊的交易价格 = $200 \div 300 \times 240 = 160$ （万元）

【例题 8·判断题】合同中包含的可变对价仅与合同中的某一特定组成部分相关的，应将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品。（ ）

【答案】√



考点四：将交易价格分摊至各单项履约义务

分摊原则	①企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。 ②单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价，
------	---

【例题 9 • 单选题】2019 年 5 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，合同价款为 5 000 元。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，A 商品的单独售价为 1 500 元，B 商品的单独售价为 6 000 元。假定不考虑相关税费影响。A 商品和 B 商品应分摊的交易价格分别是（ ）。

- A. 2 500 元和 2 500 元
B. 1 000 元和 4 000 元
C. 2 000 元和 3 000 元
D. 1 500 元和 6 000 元

【答案】B

【解析】交易价格应按各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例进行分摊。所以，A 商品应分摊的交易价格为 1 000 元（ $1\,500 \div 7\,500 \times 5\,000$ ），B 商品应当分摊的交易价格为 4 000 元（ $6\,000 \div 7\,500 \times 5\,000$ ）。

【例题 10 • 单选题】A 公司销售的产品包括甲产品、乙产品和丙产品。甲产品经常单独出售，其可直接观察的单独售价为 60 万元；乙产品和丙产品的单独售价不可直接观察，A 公司采用市场调整法估计乙产品的单独售价为 30 万元，采用成本加成法估计丙产品的单独售价为 10 万元。2020 年 A 公司与客户签订合同，向其销售甲、乙、丙三种产品，合同总价款为 80 万元，这三种产品构成 3 个单项履约义务。不考虑相关税费，2020 年 A 公司确认甲产品、乙产品和丙产品的收入的金额表述不正确的是（ ）。

- A. 甲产品确认收入为 60 万元
B. 乙产品确认收入为 24 万元
C. 丙产品确认收入为 8 万元
D. 甲产品、乙产品和丙产品确认总收入为 80 万元

【答案】A

【解析】由于甲、乙、丙产品单独售价之和 100 万元（ $60+30+10$ ）超过所承诺对价 80 万元，因此客户实际上是因购买一揽子商品而获得了折扣。A 公司应将折扣在甲、乙、丙三种产品之间按照单独售价比例进行分摊。因此，各产品分摊的交易价格分别为：

甲产品确认收入 = $80 \times 60 / (60 + 30 + 10) = 48$ （万元）。

乙产品确认收入 = $80 \times 30 / (60 + 30 + 10) = 24$ （万元）。

丙产品确认收入 = $80 \times 10 / (60 + 30 + 10) = 8$ （万元）。

合计确认收入 = $48 + 24 + 8 = 80$ （万元）。

考点五：履行每一单项履约义务时确认收入

某一时段履行的履约义务	判断原则	①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益； ②客户能够控制企业履约过程中在建的商品； ③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在
-------------	------	---



老会计，用心传递温度

		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；
	收入确认原则	①企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外； ②企业采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品和服务。 ③当期收入=合同交易价格×履约进度-以前期间累计已确认收入 ④每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计；该变化应作为会计估计变更进行会计处理；

【例题 11·单选题】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 A 产品。合同约定，当乙公司在 2×18 年的采购量不超过 1 000 件时，每件产品的价格为 60 元；当乙公司在 2×18 年的采购量超过 1 000 件时，每件产品的价格为 50 元。乙公司在第一季度的采购量为 100 件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过 1 000 件。2×18 年 4 月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购 A 产品 500 件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过 1 000 件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为 50 元。则第二季度应确认收入的金额为（ ）。

- A. 24 000
- B. 25 000
- C. 30 000
- D. 20 000

【答案】A

【解析】第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过 1000 件，按照 50 元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入 = $[50 \times (100 + 500) - 100 \times 60] = 24\,000$ （元）。

【例题 12·单选题】2×19 年 10 月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼，包括安装一部电梯，合同总金额为 500 万元。甲公司预计的合同总成本为 400 万元，其中包括电梯的采购成本 150 万元。2×19 年 12 月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收，客户已取得对电梯的控制权，但是根据装修进度，预计到 2×20 年 3 月才会安装该电梯。截至 2×19 年 12 月，甲公司累计发生成本 200 万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本 150 万元。假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。2019 年甲公司应确认的收入为（ ）万元。

- A. 250
- B. 150
- C. 220
- D. 200

【答案】C

【解析】2×19 年 12 月，该合同的履约进度为 $20\%[(200 - 150) \div (400 - 150)]$ ，应确认的收入和成本金额分别为 $220[(500 - 150) \times 20\% + 150]$ 万元和 $200[(400 - 150) \times 20\% + 150]$ 万元。

考点六：合同成本



老会计，用心传递温度

合同履约成本	同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产： ①该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。包括与合同直接相关的成本（料工费等）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（支付给分包商的成本等）。 ②该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。 ③该成本预期能够收回。
--------	---

合同取得成本	①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。增量成本是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等。企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本。 ②该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。 ③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；
--------	--

【例题 13·多选题】甲公司发生的下列支出中，属于为取得合同发生的增量成本的有（ ）。

- A. 销售佣金
- B. 现有合同续约支付的额外佣金
- C. 发生合同变更支付的额外佣金
- D. 准备投标资料发生的相关费用

【答案】ABC

【解析】选项 D，准备投标资料发生的相关费用，无论是否取得合同都会发生，不属于增量成本。

建造合同	①实际发生合同成本 借：合同履约成本 贷：原材料、应付职工薪酬等 ②期末确认收入 借：合同结算—收入结转 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：合同履约成本
	③结算合同价款 借：应收账款 贷：合同结算—价款结算 ④收到合同价款 借：银行存款 贷：应收账款
	同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可设置“合同结算”科目核算同一合同下属于在某一时段履行的履约义务涉及与客户结算对价所产生的合同资产或合同负债。



老会计，用心传递温度

【例题 14 • 判断题】合同资产和合同负债在资产负债表中应当以净额列示。（ ）

【答案】×

【解析】同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

考点七：特定交易的处理原则

附有销售退回	①客户取得控制权时： a. 预期有权收取的价款确认收入； b. 预期退还的金额确认预计负债； c. 退回商品的账面价值确认应收退货成本 ②资产负债表日重新估计销售退回情况（估计变更） ③有瑕疵的商品退回属于附有质量保证条款处理。
附有质量保证条款	①确认单项履约义务的情形： a. 客户能够选择单独购买质量保证的； b. 保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的 ②将交易价格分摊至该单项履约义务； ③无法区分保证类和服务类质量保证的，一起作为单项履约义务

【例题 15 • 多选题】下列关于附有质量保证条款的销售的处理，表述正确的有（ ）。

- A. 企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务，应作为单项履约义务处理
- B. 企业向客户提供了保证商品符合既定标准的服务，应作为单项履约义务处理
- C. 客户能够单独购买的质量保证，应作为单项履约义务处理
- D. 企业向客户提供了保证商品符合既定标准的服务，应按照或有事项的规定处理

【答案】ACD

【解析】企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务，应作为单项履约义务处理

主要责任人和代理人	①作为主要负责人的情形（转让前能控制该商品）： a. 企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户 b. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务； c. 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。 ②企业为主要负责人的按照有权收取的对价总额确认收入； ③企业为代理人的按照有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，或按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的其他方的价款后的净额确定。
-----------	---

【例题 16 • 判断题】企业向客户转让商品之前，如果能控制该商品的，则企业为主要责任人。（ ）

【答案】√

附有客户额外购买选择权	①形式：销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等
-------------	--------------------------------------



老会计，用心传递温度

	②企业提供重大权利的，应当作为单项履约义务； ③客户未来行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。
--	--

【例题 17·单选题】甲公司 2020 年 1 月初推出一项销售政策，客户购买 1 000 元的 A 商品，可得到一张 35% 的折扣券，客户可以在未来的 1 个月内使用该折扣券购买甲公司的任一商品。同时，甲公司计划推出春节期间促销活动，在未来 1 个月内针对所有产品均提供 5% 的折扣。上述两项优惠不能叠加使用。根据历史经验，甲公司预计有 85% 的客户会使用该折扣券，额外购买的商品的金额平均为 100 元。上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。本月有 1 万名客户行使该权利，实际收到货款 1 000 万元。甲公司会计处理的表述不正确的是（ ）。

- A. 购买 A 商品的客户能够取得 35% 的折扣券，其远高于所有客户均能享有的 5% 的折扣，因此，甲公司认为该折扣券向客户提供了重大权利，应当作为单项履约义务
- B. 考虑到客户使用该折扣券的可能性以及额外购买的金额，甲公司估计该折扣券的单独售价为 100 元
- C. A 商品分摊的交易价格为 975.13 万元
- D. 折扣券选择权分摊的交易价格为 24.87 万元

【答案】B

【解析】考虑到客户使用该折扣券的可能性以及额外购买的金额，甲公司估计该折扣券的单独售价为 25.5 元 $[100 \times 85\% \times (35\% - 5\%)]$ 。甲公司按照 A 产品和折扣券单独售价的相对比例对交易价格进行分摊：A 商品分摊的交易价格 $= 1000 \times 1000 \div (1000 + 25.5) \times 1 = 975.13$ （万元）；折扣券选择权分摊的交易价格 $= 1000 \times 25.5 \div (1000 + 25.5) \times 1 = 24.87$ （万元）。甲公司在销售 A 商品时的账务处理如下：

借：银行存款 1 000
 贷：主营业务收入 975.13
 合同负债 24.87

授予 知识 产权 许可	①与所售商品不可明确区分的情形（不构成单项履约义务）：
	a. 该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺； b. 客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益
	②作为某一时段履行的履约义务（同时满足）： a. 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。 b. 该活动对客户将产生有利或不利影响。 c. 该活动不会导致向客户转让某项商品。 ③基于销售或使用的特许权使用费： 客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。

【例题 18·多选题】甲公司是一家音乐唱片公司，2020 年 12 月 1 日向顾客授予针对一张 1975 年录制的某一著名管弦乐队演奏的古典交响音乐的唱片许可证。该客户是一家消费品公司，拥有在两年内所有的商业渠道（包括电视广播网络广告）使用该交响乐唱片的权利。甲公司提供许可证而每个月收取 10 万元的固定对价，该份合同不包括企业提供的商品和服务，该合同属于不可撤销合同。2020 年甲公司下列会计处理正确的有（ ）。



老会计，用心传递温度

- A. 甲公司转让许可证的承诺的性质是向客户提供知识产权的使用权，因此属于某一时点履行的义务
- B. 甲公司转让许可证的承诺的性质是向客户提供知识产权的使用权，因此属于某一时段履行的义务
- C. 2020 年甲公司一次性确认收入 240 万元
- D. 2020 年甲公司确认一个月收入 10 万元

【答案】AC

售后回购	企业负有回购义务或回购权利	①销售时点，客户未取得商品控制权 ②回购价低于原售价→租赁交易 ③回购价不低于原售价→融资交易
	企业应客户要求回购	①合同开始日评估客户是否有重大经济动因（回购价明显高于回购时市场价值） a. 客户有重大经济动因的→租赁交易或融资交易 b. 不具有重大经济动因的→附有销售退回条件的销售

【例题 19 • 多选题】企业因客户要求回购商品的，对于售后回购的处理原则表述正确的有（ ）。

- A. 客户具有行使要求权的重大经济动因的，回购价>原售价的，作为融资交易处理
- B. 客户具有行使要求权的重大经济动因的，回购价>原售价的，作为租赁交易处理
- C. 客户不具有行使要求权的重大经济动因的，应作为附有销售退回条款的销售交易处理
- D. 当原售价明显高于该商品回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因

【答案】AC

【解析】选项 B，客户具有行使要求权的重大经济动因的，回购价>原售价的，应作为融资交易处理；选项 D，当回购价明显高于该商品回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因。

客户未行使的权利		①收到预收款，确认为合同负债，未来履行了履约义务再转为收入 ②收取的预收款无需退回，确认收入	
无需退回的初始费	与向客户转让已承诺的商品相关	且该商品构成单项履约义务的	按照分摊至该商品的交易价格确认收入
		不构成单项履约义务的	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
	与向客户转让已承诺的商品不相关	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	

【例题 20 • 多选题】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期 2 年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费 4 万元之外，甲公司还向客户收取了 100 元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无须返还。2018 年甲公司与



老会计，用心传递温度

500 名客户签订了为期 2 年的合同，一次收取价款 2 000 万元，注册登记等款项 5 万元。不考虑相关税费，甲公司 2018 年的会计处理表述不正确的有（ ）。

- A. 将一次收取的价款 2 000 万元确认为 2018 年的收入
- B. 将一次收取的注册登记等款项 5 万元确认为 2018 年的收入
- C. 将一次收取的价款 2 000 万元和注册登记等款项 5 万元一起在 2018 年和 2019 年 2 年内分摊确认为收入
- D. 将一次收取的价款 2 000 万元在 2018 年和 2019 年 2 年内分摊确认为收入，将一次收取的注册登记等款项 5 万元确认为 2018 年的收入。

【答案】ABD

第 7 讲 政府补助、所得税

政府补助 核心考点

考点一：政府补助的判断

属于政府补助	①财政拨款、财政贴息、税收返还（先征后返、先征后退、即征即退）、无偿划拨非货币性资产。 ②政府补助通常附有一定条件，这与政府补助的无偿性并无矛盾。
不属于政府补助	①政府以企业所有者身份向企业投入资本； ②不涉及资产直接转移的经济支持如直接减征、免征、增加计税抵扣额及抵免部分税额等； ③增值税出口退税； ④如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应适用收入等相关准则；

【例题 1 • 多选题】下列各项中，属于企业获得的政府补助的有（ ）。

- A. 税收返还
- B. 财政贴息
- C. 增加计税抵扣额
- D. 增值税出口退税

【答案】AB

【解析】增加计税抵扣额和增值税出口退税都不属于政府补助。

【例题 2 • 判断题】政府鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项不属于政府补助。（ ）

【答案】×

【解析】政府鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项属于政府补助中财政拨款。

【例题 3 • 单选题】甲公司为执行政府绿色出行，给予乘公交乘客 0.5 元/乘次的票价优惠，公司少收入的票款由政府补贴。2×20 年 5 月，甲公交公司实际收到乘客支付票款 500 万元。同时收到政府按乘次给予当月车票补贴 500 万元。不考虑其他因素，甲公司 5 月应确认的营业收入为（ ）万元。

- A. 500
- B. 600



C. 1000

D. 400

【答案】C

【解析】甲公司收到的 500 万元政府补贴实际上与日常经营活动密切相关且构成了甲公司乘车服务对价的组成部分，应当作为收入进行会计处理，因此甲公司 5 月应确认的营业收入 = 500 + 500 = 1 000（万元）。

考点二：政府补助的处理原则



【例题 4·单选题】2015 年 1 月 10 日，甲公司收到专项财政拨款 60 万元，用以购买研发部门使用的某特种仪器。2015 年 6 月 20 日，甲公司购入该仪器后立即投入使用。该仪器预计使用年限为 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司选择总额法进行会计处理。不考虑其他因素，2015 年度甲公司应确认的其他收益为（ ）万元。

A. 3

B. 3.5

C. 5.5

D. 6

【答案】A

【解析】收到时先确认为递延收益，然后在资产使用寿命内分期摊销确认其他收益，所以 2015 年度甲公司应确认的其他收益 = 60 / 10 × 6 / 12 = 3（万元）。

【例题 5·多选题】下列有关与收益相关的政府补助的处理，表述正确的有（ ）。

A. 用于补偿以后期间相关成本费用或损失的，且选择总额法的，应在确认相关费用或损失的期间计入当期损益



老会计，用心传递温度

B. 用于补偿以后期间相关成本费用或损失的，且选择净额法的，应在确认相关费用或损失的期间冲减相关成本费用

C. 用于补偿已发生的相关成本费用或损失的，且选择总额法的，应直接计入当期损益

D. 用于补偿已发生的相关成本费用或损失的，且选择净额法的，应直接冲减相关成本费用

【答案】ABCD

所得税 核心考点

考点一：暂时性差异

项目		账面价值	计税基础
固定资产		原值-折旧-减值	原值-税法折旧
无形资产	外购	原值-摊销-减值	原值-税法摊销
	自行研发	初始计量：原值	初始计量：原值×175%
		产生可抵扣差异，但不确认递延所得税资产	
		后续计量：对于因无形资产加计扣除产生的差异不确认递延所得税资产，对于因摊销方法、摊销年限及减值产生的差异应确认递延所得税资产/负债。	

项目		账面价值	计税基础
公允价值计量的金融资产		期末公允价值	取得成本
		交易性金融资产：所得税费用 其他权益工具投资/其他债权投资：其他综合收益	
投资性房地产	成本模式	初始成本-折旧/摊销-减值	初始成本-按税法规定计提的累计折旧/摊销
	公允模式	期末公允价值	

	项目	账面价值	计税基础
预计负债	将来可抵扣	初始金额	0
	将来不允许抵扣	账面价值=计税基础，如债务担保	
合同负债	①账面价值=计税基础（会计/税法均不确认收入）		
	②计税基础=0（会计不确认收入，税法确认收入）		

项目		
应付职工薪酬	合理的工资薪金、福利费等	允许扣除，不产生差异
	超过标准的工资薪金	产生永久性差异
	超过 14%的职工福利费	
	超过 2%的工会经费	
	超过 8%的职工教育经费	产生可抵扣暂时性差异
应交的罚款或滞纳金	计税基础=账面价值	产生永久性差异



老会计，用心传递温度

暂时性差异	可抵扣暂时性差异	原因：资产的账面价值小于计税基础 负债的账面价值大于计税基础 特点：发生期纳税调增，转回期纳税调减
	应纳税暂时性差异	原因：资产的账面价值大于计税基础 负债的账面价值小于计税基础 特点：发生期纳税调减，转回期纳税调增

【例题 6 • 单选题】甲公司于 2×19 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产，原价为 5 000 000 元，使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除，该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧，折旧年限与预计净残值与会计规定相同。2×20 年 12 月 31 日，企业估计该项固定资产的可收回金额为 3 600 000 元。则产生（ ）。

- A. 应纳税暂时性差异 40
- B. 可抵扣暂时性差异 40
- C. 应纳税暂时性差异 80
- D. 可抵扣暂时性差异 80

【答案】A

【解析】2×20 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值 = $500 - 500/10 \times 2 - 40 = 360$ （万元），计税基础 = $500 - 500 \times 2/10 - (500 - 100) \times 2/10 = 320$ （万元）。账面价值 > 计税基础，产生应纳税暂时性差异 40 万元。

【例题 7 • 多选题】2019 年 12 月 31 日，甲公司因债务担保确认预计负债 100 万元。税法规定，企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除。则下列说法正确的是（ ）。

- A. 产生应纳税暂时性差异 100 万元
- B. 产生可抵扣暂时性差异 100 万元
- C. 不产生暂时性差异
- D. 计算当期应纳税所得额时应纳税调增 100 万元

【答案】CD

【解析】因为企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除，所以预计负债的账面价值 = 计税基础，不产生暂时性差异。但产生了非暂时性差异，所以当期计算应纳税所得额时应纳税调增 100 万。

【例题 8 • 单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，为开发新技术 2018 年发生研发支出 1 800 万元，其中资本化部分为 1 000 万元。2018 年 7 月 1 日达到预定可使用状态，预计使用年限为 10 年，采用直线法摊销。税法规定企业开展研发活动发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 75%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175%摊销；税法规定的摊销年限和方法与会计相同。2018 年年末 A 公司有关该无形资产所得税的会计处理，表述不正确的是（ ）。

- A. 资产账面价值为 950 万元
- B. 资产计税基础为 1 662.5 万元
- C. 可抵扣暂时性差异为 712.5 万元



老会计，用心传递温度

D. 应确认递延所得税资产 178.13 万元

【答案】D

【解析】账面价值 = $1\,000 - 1\,000/10 \times 6/12 = 950$ (万元); 计税基础 = $1\,000 \times 175\% - 1\,000 \times 175\%/10 \times 6/12 = 1\,662.5$ (万元); 可抵扣暂时性差异 = $1\,662.5 - 950 = 712.5$ (万元); 不确认递延所得税资产。

【例题 9·判断题】以利润总额为基础计算应纳税所得额时，所有新增的应纳税暂时性差异都应作纳税调减。()

【答案】×

【解析】不是所有新增的应纳税暂时性差异都应作纳税调减。

考点二：递延所得税资产/负债

不确认递延所得税资产/负债	①商誉初始确认（仅减值时确认递延所得税资产） ②该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额， ③自行研发无形资产的加计扣除； ④未来期间企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减暂时性差异的影响，该部分递延所得税不应确认。
计量	①以暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量； ②不要求折现。

特殊交易	①对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益 ②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的变动计入其他综合收益 ③自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面差额计入其他综合收益等。
------	--

【例题 10·判断题】非同一控制下的企业合并中，形成商誉的账面价值大于计税基础产生应纳税暂时性差异的，应确认递延所得税负债。()

【答案】×

【解析】合并商誉在初始确认时所产生的暂时性差异，不应确认递延所得税。

【例题 11·多选题】在不考虑其他影响因素的情况下，企业发生的下列交易或事项中，期末会引起“递延所得税资产”科目增加的有 ()。

- A. 本期计提固定资产减值准备
- B. 本期转回存货跌价准备
- C. 本期发生净亏损，税法允许在未来 5 年内税前补亏
- D. 实际发生产品售后保修费用，冲减已计提的预计负债

【答案】AC

【解析】选项 B、D，都是可抵扣暂时性差异的转回，会引起递延所得税资产的减少。

考点三：所得税费用



所得税费用	所得税费用=当期应交所得税费用+递延所得税费用
应交所得税	①应纳税所得额=会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额+境外应税所得弥补境内亏损-弥补以前年度亏损 ②当期所得税=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额
递延所得税费用	递延所得税费用=当期递延所得税负债净增加额-当期递延所得税资产净增加额。如结果为负则为递延所得税收益。

【例题 12·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%。2020 年 3 月 3 日自公开市场以每股 5 元的价格取得 A 公司普通股 100 万股，指定为其他权益工具投资，假定不考虑交易费用。2020 年 12 月 31 日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股 6 元。除该事项外，甲公司不存在其他会计与税法之间的差异。甲公司 2020 年税前利润为 1 000 万元。甲公司 2020 年有关其他权益工具投资所得税的会计处理不正确的是（ ）。

- A. 应纳税暂时性差异为 100 万元
- B. 确认递延所得税负债 25 万元
- C. 确认递延所得税费用 275 万元
- D. 当期所得税费用 250 万元

【答案】C

【解析】其他权益工具投资的账面价值=6×100=600（万元）；计税基础=5×100=500（万元）；应纳税暂时性差异=600-500=100（万元）；应确认递延所得税负债=100×25%=25（万元），对应科目为其他综合收益；应交所得税=1 000×25%=250（万元）。选项 C 不正确，确认的递延所得税负债不影响所得税费用，而是影响其他综合收益。

【例题 13·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。A 公司于 2019 年 12 月 31 日外购一栋房屋并于当日用于对外出租，该房屋的成本为 1 500 万元，预计使用年限为 20 年。该项投资性房地产在 2020 年 12 月 31 日的公允价值为 1 800 万元。假定税法规定按年限平均法计提折旧，预计净残值为零，折旧年限为 20 年；A 公司 2019 年年末递延所得税负债余额为零。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。假定各年税前会计利润均为 1 000 万元。不考虑其他因素，2020 年 12 月 31 日，A 公司有关所得税的会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2020 年年末“递延所得税负债”余额为 93.75 万元
- B. 2020 年递延所得税收益为 93.75 万元
- C. 2020 年应交所得税为 156.25 万元
- D. 2020 年确认所得税费用为 250 万元

【答案】B

【解析】2020 年年末，投资性房地产的账面价值=1 800 万元，计税基础=1 500-1 500/20=1 425（万元），应纳税暂时性差异=1 800-1 425=375（万元），2020 年年末“递延所得税负债”余额=375×25%=93.75（万元），2020 年“递延所得税负债”发生额=93.75（万元），2020 年年末确认递延所得税费用=93.75（万元）；2020 年应交所得税=[1 000-(1 800-1 500)-1 500/20]×25%=156.25（万元）；2020 年所得税费用=156.25+93.75=250（万元）。



老会计，用心传递温度

【例题 14·多选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润均为 1 000 万元。税法规定，各项资产减值准备不允许税前扣除。2020 年转回以前年度计提的坏账准备 100 万元。下列关于 A 公司 2020 年有关所得税的会计处理正确的有（ ）。

- A. 纳税调整减少 100 万元
- B. 2020 年产生应纳税暂时性差异 100 万元
- C. 2020 年确认递延所得税资产贷方发生额 25 万元
- D. 2020 年确认递延所得税费用 25 万元

【答案】ACD

【解析】选项 A，计提的坏账准备纳税调整增加，转回以前年度计提的坏账准备则纳税调整减少；选项 B，2020 年应是转回可抵扣暂时性差异 100 万元；选项 C、D，借记“所得税费用”，贷记“递延所得税资产”25 万元。

【例题 15·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%，因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，2019 年年末“预计负债”科目余额为 500 万元，“递延所得税资产”科目余额为 125 万元。甲公司 2020 年实际发生保修费用 400 万元，在 2020 年度利润表中确认了 600 万元的销售费用，同时确认为预计负债。2020 年税前会计利润为 1 000 万元。按照税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。2020 年甲公司有关保修服务涉及所得税的会计处理不正确的是（ ）。

- A. 2020 年年末预计负债账面价值为 700 万元
- B. 2020 年年末可抵扣暂时性差异累计额为 700 万元
- C. 2020 年“递延所得税资产”发生额为 50 万元
- D. 2020 年应交所得税为 400 万元

【答案】D

【解析】预计负债的账面价值 = $500 - 400 + 600 = 700$ （万元），计税基础 = $700 - 700 = 0$ ，因此可抵扣暂时性差异累计额 = 700 万元；2020 年年末“递延所得税资产”余额 = $700 \times 25\% = 175$ （万元）；2020 年“递延所得税资产”发生额 = $175 - 125 = 50$ （万元）；2020 年应交所得税 = $(1\,000 + 600 - 400) \times 25\% = 300$ （万元）；2020 年所得税费用 = $300 - 50 = 250$ （万元）。

【例题 16·单选题】甲公司 2019 年 1 月 1 日成立，2019 年和 2020 年免征企业所得税，从 2021 年起，适用的所得税税率为 25%。甲公司 2019 年开始摊销无形资产，2019 年 12 月 31 日其账面价值为 900 万元，计税基础为 1 200 万元；2020 年 12 月 31 日，账面价值为 540 万元，计税基础为 900 万元。假定资产负债表日有确凿证据表明未来期间能够产生足够的应纳税所得额，用来抵扣可抵扣暂时性差异，甲公司 2020 年应确认的递延所得税收益为（ ）万元。

- A. 0
- B. 15
- C. 90
- D. -15

【答案】B

【解析】2019 年递延所得税资产的期末余额 = $(1\,200 - 900) \times 25\% = 75$ （万元）；2020 年递延所得税资产的期末余额 = $(900 - 540) \times 25\% = 90$ （万元）；2020 年应确认的递延所得税资产 = $90 - 75 = 15$ （万元），故递延所得税收益为 15 万元。



第 8 讲 外币折算、会计政策、会计估计变更和差错更正、 资产负债表日后事项

外币折算 核心考点

考点一：外币折算

记账本位币的确定	选定记账本位币考虑因素	①该货币主要影响商品和劳务的销售价格 ②该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用 ③融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。
	境外经营	①在境外的子公司、合营企业等 ②在境内的子公司、合营企业等，采用与企业不同的记账本位币的，视同境外经营
	境外经营选定记账本位币考虑因素	①境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性 ②境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重 ③境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回； ④境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务
	记账本位币的变更	①企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。 ②企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本，由于采用同一即期汇率进行折算，不会产生汇兑差额。
外币交易会计处理	交易发生日	①应在初始确认时采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额。 ②企业通常应采用即期汇率进行折算。 ③在企业发生的单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易事项时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，则应当按照交易实际采用的汇率（即银行的买入价或卖出价）折算； ④企业收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日的即期汇率折算。因此不产生外币资本折算差额。



资产负债表日、结算日的会计处理	货币性项目按照应有余额（期末外币余额×期末即期汇率）调整，计入财务费用
	非货币性项目汇兑损益的处理： ①以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。 ②以成本与可变现净值孰低计量的存货，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，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，从而确定该项存货的期末价值。 ③以公允价值计量的外币非货币性项目，期末的公允价值以外币反映的，应当先将该外币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； a. 交易性金融资产计入公允价值变动损益 b. 其他权益工具投资计入其他综合收益
外币报表折算	①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； ②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。 ③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。 ④产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目列示。

【例题 1·判断题】如果境外经营与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币。（ ）

【答案】√

【例题 2·单选题】甲公司的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。2×19 年 10 月 28 日，将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币，银行当日的欧元买入价为 1 欧元=7.73 人民币元，中间价为 1 欧元=7.85 人民币元。则计入财务费用的金额为（ ）。

- A. 773
- B. 785
- C. 12
- D. 85

【答案】C

【解析】将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币时：

借：银行存款——××银行（人民币元） 7 730 000
 财务费用——汇兑差额 120 000
 贷：银行存款——××银行（欧元） 7 850 000

【例题 3·单选题】甲公司人民币作为记账本位币。2019 年 12 月 31 日，即期汇率为 1



老会计，用心传递温度

欧元=7.56 人民币元，甲公司应收账款欧元账户借方余额为 1 000 万欧元，应付账款欧元账户贷方余额为 600 万欧元。两者在汇率变动调整前折算的人民币余额分别为 7 500 万元和 4 500 万元。不考虑其他因素。2019 年 12 月 31 日因汇率变动对甲公司 2019 年 12 月营业利润的影响为（ ）。

- A. 增加 24 万元
- B. 减少 24 万元
- C. 减少 60 万元
- D. 增加 36 万元

【答案】A

【解析】应收账款的汇兑差额=1 000×7.56-7 500=60（万元）（汇兑收益）

应付账款的汇兑差额=600×7.56-4 500=36（万元）（汇兑损失）

所以，因汇率变动导致甲公司增加的营业利润=60-36=24（万元）。

【例题 4·多选题】下列各项涉及外币业务的账户中，企业因汇率变动需于资产负债日对其记账本位币余额进行调整的有（ ）。

- A. 固定资产
- B. 应付债券
- C. 长期借款
- D. 应收账款

【答案】BCD

【解析】固定资产属于以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。

【例题 5·单选题】对于企业境外经营的外币报表，在资产负债表日应该采用即期汇率折算的是（ ）。

- A. 管理费用
- B. 营业收入
- C. 盈余公积
- D. 固定资产

【答案】D

【解析】资产负债表中的资产和负债项目，应采用资产负债表日即期汇率折算，选项 D 正确。

【例题 6·判断题】企业对境外经营财务报表进行折算时，资产负债表各项目均采用资产负债表日的即期汇率折算，利润表各项目均采用交易发生日的即期汇率或与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。（ ）

【答案】×

【解析】所有者权益项目除“未分配利润”项目外，应采用发生时的即期汇率折算。利润表中的收入、费用项目，应采用交易发生日的即期汇率或与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

会计政策、会计估计变更及差错更正 核心考点

考点一：会计政策变更与会计估计变更

会计政策	①财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。
------	-----------------------------



老会计，用心传递温度

	②存货的计价。是指企业存货的计价方法。如企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。 ③固定资产的初始计量。如企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量。 ④无形资产的确认。如企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益。 ⑤投资性房地产的后续计量。如企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式。 ⑥长期股权投资的核算。如企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。 ⑦收入的确认。收入确认采用的会计方法。 ⑧借款费用的处理。借款费用的处理方法，即采用资本化还是费用化。 ⑨外币折算。外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。 ⑩合并政策。编制合并财务报表所采用的原则，如母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则、合并范围的确定原则等。
--	--

会计政策变更处理原则	①会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益； ②确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。
------------	---

会计估计	①存货可变现净值的确定。 ②固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。 ③使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。 ④可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。 ⑤建造合同或劳务合同履约进度的确定。 ⑥公允价值的确定。 ⑦预计负债初始计量的最佳估计数的确定。
------	---

考点二：前期差错更正

分类	①计算错误。 ②应用会计政策错误。 ③疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。	
会计处理	不重要	①无须调整财务报表项目的年初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。 ②属于影响损益的，应当直接计入本期与上期相同的净损益项目
	重要	①能合理确定前期差错的累计影响数，采用追溯重述法。 ②前期差错累计影响数不切实可行，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额。也可以采用未来适用法。



	追溯调整法	追溯重述法
适用范围	会计政策变更	前期差错更正
应交所得税	不调	按税法规定
递延所得税	若涉及差异，则调整	
涉及损益事项	直接通过盈余公积和未分配利润科目核算；	先通过以前年度损益调整，再转入盈余公积和未分配利润。

【例题 7 • 单选题】下列各项中，属于企业会计政策变更的是（ ）。

- A. 使用寿命确定的无形资产的摊销年限由 10 年变更为 6 年
- B. 合同履约进度的确定方法由已经发生的成本占估计总成本的比例改为已完工作的测量
- C. 固定资产的净残值率由 7% 改为 4%
- D. 投资性房地产的后续计量由成本模式转为公允价值模式

【答案】D

【解析】选项 ABC，均属于会计估计变更。

【例题 8 • 多选题】下列各项中，企业需要进行会计估计的有（ ）。

- A. 建造合同履约进度的确定
- B. 固定资产折旧方法的选择
- C. 预计负债计量金额的确定
- D. 应收账款未来现金流量的确定

【答案】ABCD

【解析】会计估计是指对结果不确定的交易或事项以可利用的信息为基础所作出的判断。

【例题 9 • 单选题】下列各项中，属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 固定资产折旧方法由年数总和法改为年限平均法
- B. 固定资产改造完成后将其使用年限由 6 年延长至 9 年
- C. 投资性房地产的后续计量从成本模式转换为公允价值模式
- D. 因追加投资，对被投资方由金融资产转为长期股权投资权益法核算

【答案】C

【解析】选项 B、D 属于正常的事项，不属于变更。

【例题 10 • 单选题】2013 年 1 月 1 日起，企业对其确认为无形资产的某项非专利技术按照 5 年的期限进行摊销，由于替代技术研发进程的加快，2014 年 1 月，企业将该无形资产的剩余摊销年限缩短为 2 年，这一变更属于（ ）。

- A. 会计政策变更
- B. 会计估计变更
- C. 前期差错更正
- D. 本期差错更正

【答案】B

【解析】无形资产摊销年限的变更，属于会计估计变更。

【例题 11 • 多选题】2×19 年 12 月 31 日，甲公司发现 2×17 年 12 月收到投资者投入的一



老会计，用心传递温度

项行政管理用固定资产尚未入账，投资合同约定该固定资产价值为 1 000 万元（与公允价值相同）。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。甲公司将漏记该固定资产事项认定为重要的前期差错。不考虑其他因素，下列关于该项会计差错更正的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 增加固定资产原价 1 000 万元
- B. 增加累计折旧 400 万元
- C. 增加 2×19 年度管理费用 200 万元
- D. 减少 2×19 年年初留存收益 200 万元

【答案】ABCD

【解析】甲公司账务处理如下：

（1）固定资产入账：

借：固定资产 1 000
贷：实收资本等 1 000

（2）补提折旧：

借：以前年度损益调整——管理费用 200
管理费用 200
贷：累计折旧 $(1\ 000/5 \times 2)$ 400

（3）将以前年度损益调整转入留存收益（假定按照 10% 计提盈余公积）：

借：盈余公积 20
利润分配——未分配利润 180
贷：以前年度损益调整 200

综上，选项 A、B、C 和 D 均正确。

资产负债表日后事项 核心考点

考点一：资产负债表日后事项

调整事项	特点	①在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项； ②对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。
	内容	①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。 ②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。 【提示】如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应当作为调整事项进行处理；否则，应当作为非调整事项。 ③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。 ④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。
调整事项	处理原则	①涉及损益事项： a. 通过以前年度损益调整科目核算，调整完成后，再转入利润分配——未分配利润科目。 b. 发生在资产负债表日所属年度（报告年度）所得税汇算清缴前，应调整报告年度应纳税所得额；



老会计，用心传递温度

		c. 发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳所得税额。 ②涉及利润分配调整的事项，直接在利润分配—未分配利润科目核算。 ③不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。 ④递延所得税均在报告年度调整。
	处理原则	⑤调整财务报表有关项目： a. 资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数； b. 当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数。 c. 上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应的调整。 d. 涉及递延所得税的项目，均应调整计入报告年度。 【提示】 资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。

	特点	资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日存在的情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者做出正确估计和决策。
非调整事项	内容	①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。 ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。 ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。 ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。 ⑤资产负债表日后资本公积转增资本。 ⑥资产负债表日后发生巨额亏损。 ⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。 ⑧资产负债表日后企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润
	处理原则	应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。

【例题 12·单选题】企业对该资产负债表日后调整事项进行会计处理时，下列报告年度财务报表项目中，不应调整的是（ ）。

- A. 损益类项目
- B. 应收账款项目
- C. 货币资金项目
- D. 所有者权益类项目

【答案】 C

【解析】 日后调整事项中涉及的货币资金，是本年度的现金流量，不影响报告年度的现金项目，所以不能调整报告年度资产负债表的货币资金项目。

【例题 13·多选题】在资产负债日后至财务报告批准报出日前发生的下列事项中，属于资产负债表日后调整事项的有（ ）。

- A. 企业报告年度销售给某主要客户的一批产品因存在质量缺陷被退回
- B. 因汇率发生重大变化导致企业持有的外币货币资金出现重大汇兑损失
- C. 报告年度未决诉讼经人民法院判决败诉，企业需要赔偿的金额大幅超过已确认的预计负债
- D. 企业获悉主要客户在报告年度发生重大火灾，需要大额补提报告年度应收该客户账款的坏账准备



老会计，用心传递温度

账准备

【答案】ACD

【解析】选项 B，资产负债表日后外汇汇率发生重大变化属于日后非调整事项。

【例题 14·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，2019 年度财务报告于 2020 年 3 月 10 日批准报出。2020 年 1 月 2 日，A 公司被告知因被担保人财务状况恶化，无法支付逾期的银行借款，贷款银行要求 A 公司按照合同约定履行债务担保责任 2 000 万元。因 A 公司在 2019 年年末未能发现被担保人相关财务状况已恶化的事实，故在资产负债表日未确认与该担保事项相关的预计负债。按照税法规定，为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除。公司下列会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 作为资产负债表日后调整事项处理
- B. 应在 2019 年利润表中确认营业外支出 2 000 万元
- C. 应在 2019 年资产负债表中确认预计负债 2 000 万元
- D. 应在 2019 年资产负债表中确认递延所得税资产 500 万元

【答案】D

【解析】按照税法规定，企业为第三方提供债务担保的损失不得税前扣除，产生的是非暂时性差异，所以不确认递延所得税资产。

【例题 15·多选题】甲公司 2×20 年发生的下列各项资产负债表日后事项中，属于调整事项的有（ ）。

- A. 因火灾导致原材料发生重大损失
- B. 外汇汇率发生重大变化导致外币存款出现巨额汇兑损失
- C. 2×19 年 12 月已全额确认收入的商品因质量问题被全部退回
- D. 发现 2×19 年确认的存货减值损失出现重大差错

【答案】CD

【解析】选项 A、B，属于资产负债表日后非调整事项。

【例题 16·多选题】甲股份有限公司 2019 年年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为 2020 年 4 月 3 日。该公司 2020 年 1 月 1 日至 4 月 3 日发生的下列事项中，应当作为资产负债表日后调整事项的有（ ）。

- A. 3 月 11 日，临时股东大会决议购买乙公司 51% 的股权并于 4 月 2 日执行完毕
- B. 2 月 1 日，发现 2019 年 10 月盘盈一项固定资产尚未入账
- C. 3 月 10 日，甲公司被法院判决败诉并要求支付赔款 1 000 万元，对此项诉讼甲公司已于 2019 年年末确认预计负债 800 万元
- D. 4 月 2 日，办理完毕资本公积转增资本的手续

【答案】BC

【解析】选项 A、D，属于非调整事项。

第 9 讲 财务报告

财务报告 核心考点

考点一：现金流量表



老会计，用心传递温度

现金流量	经营活动	① “销售商品、提供劳务收到的现金” ② “收到的税费返还” ③ “收到其他与经营活动有关的现金” ④ “购买商品、接受劳务支付的现金” ⑤ “支付给职工以及为职工支付的现金” ⑥ “支付的各项税费” ⑦ “支付其他与经营活动有关的现金”
	经营活动	特殊： ①支付的离退休人员的各项费用应计入支付其他与经营活动有关的现金； ②支付给在建工程人员的现金应计入投资活动的现金流出。 ③计入固定资产、无形资产价值的税金应计入投资活动，本期退回的增值税等，应计入收到的税收返还项目。 ④企业实际收到的政府补助，无论是否与资产相关还是与收益相关，均在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。

现金流量	投资活动	① “收回投资收到的现金” ② “取得投资收益收到的现金” ③ “处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额” ④ “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额” ⑤ “收到其他与投资活动相关的现金” ⑥ “购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金” ⑦ “投资支付的现金” ⑧ “取得子公司及其他营业单位支付的现金净额” ⑨ “支付的其他与投资活动有关的现金”
		购建固定资产而发生的借款利息资本化的部分属于筹资活动

现金流量	筹资活动	①吸收投资收到的现金，反映企业收到的投资者投入的现金，包括以发行股票筹集的资金实际收到款项净额（发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额）。 ②取得借款收到的现金 ③收到其他与筹资活动有关的现金。 ④偿还债务所支付的现金：反映企业以现金偿还债务的本金。 ⑤分配股利、利润或偿付利息所支付的现金。 ⑥支付其他与筹资活动有关的现金，如具有融资性质分期付款购买固定资产支付的现金。
------	------	--

考点二：合并范围

合并范围	控制	①因涉入被投资方而享有可变回报； ②拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。
------	----	---



老会计，用心传递温度

	投资性主体	母公司为投资性主体的，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。
--	-------	---

【例题 1·多选题】下列现金收支中，应作为企业经营活动现金流量进行列报的有（ ）。

- A. 支付给生产工人的工资
- B. 购买原材料支付的现金
- C. 购买生产设备支付的现金
- D. 销售产品收到的现金

【答案】ABD

【解析】选项 C，属于投资活动现金流量。

【例题 2·多选题】下列各项中，被投资方不应纳入投资方合并财务报表合并范围的有（ ）。

- A. 投资方拥有被投资方半数以上表决权但不能控制被投资方
- B. 投资方拥有被投资方半数以下表决权但有权决定其财务和经营政策
- C. 投资方拥有被投资方半数以上表决权但被投资方相关活动已被法院主导
- D. 母公司是投资性主体，不为母公司投资活动提供相关服务的子公司

【答案】ACD

【解析】选项 B，投资方拥有被投资方半数以下表决权但有权决定其财务和经营政策，说明投资方能控制被投资方，应纳入合并范围。

【例题 3·多选题】下列交易或事项会引起筹资活动现金流量发生变化的有（ ）。

- A. 出售其他权益工具投资收到现金
- B. 处置固定资产收到现金
- C. 向投资者分配现金股利
- D. 从银行取得短期借款资金

【答案】CD

【解析】选项 AB，都会引起投资活动现金流量发生变化。

【例题 4·单选题】甲公司、乙公司和丁公司分别持有丙公司 50%、30%和 20%的股份，丙公司相关活动的决策需经股东大会 60%以上表决通过，甲公司与乙公司签署了股份托管协议，乙公司的股权由甲公司代管，则如下会计论断中，正确的是（ ）。

- A. 甲公司控制丙公司
- B. 甲公司、乙公司共同控制丙公司
- C. 甲公司、丁公司共同控制丙公司
- D. 甲公司、乙公司和丁公司对丙公司均具备重大影响能力

【答案】A

【解析】甲公司实质控制丙公司 80%的股权，超过了 60%表决权，具备了对丙公司的控制能力。

考点三：调整抵销流程（非同一控制）

项目	具体内容
----	------



老会计，用心传递温度

对评估增/减值的调整	第一年： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积（或相反） 借：管理费用等 贷：固定资产-累计折旧（或相反） 借：营业成本 贷：存货（或相反）	以后年度： 借：固定资产 存货等 贷：资本公积-年初（或相反） 借：未分配利润-年初【上年】 管理费用【当年】 贷：固定资产-累计折旧（或相反） 借：未分配利润-年初【上年】 营业成本【当年】 贷：存货（或相反）
长期股权投资按权益法的调整	净损益的调整	借：长期股权投资 贷：投资收益（或相反） ◆调整子公司的净损益时，不考虑未实现内部交易损益
	分配现金股利的调整	借：投资收益 贷：长期股权投资（或相反）
	其他综合收益的调整	借：长期股权投资 贷：其他综合收益（或相反）
	除上述外其他权益变动的调整	借：长期股权投资 贷：资本公积（相反）
	连续编制合并财务报表时	借：长期股权投资 贷：未分配利润-年初 其他综合收益 资本公积（或相反）

项目	具体内容	
合并抵销处理	长期股权投资与子公司所有者权益项目的抵销	借：实收资本/股本 资本公积 其他综合收益 盈余公积 未分配利润 商誉 贷：长期股权投资 少数股东权益



老会计，用心传递温度

	投资收益与子公司利润分配项目的抵销	借：投资收益 少数股东损益 未分配利润-年初 贷：提取盈余公积 向所有者（或股东）的分配 未分配利润-年末
--	-------------------	--

内部应收账款、应付账款的抵销	
根据期末应收账款的账面余额	借：应付账款 贷：应收账款
当期内部应收账款如追提坏账准备	借：应收账款 贷：信用减值损失
当期内部应收账款如冲回多提坏账准备	借：信用减值损失 贷：应收账款

项目	内部存货购销当期的抵销处理	
	顺流交易	逆流交易
抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益	借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（倒挤） 存货（未实现内部交易损益）	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益【损益类项目余额×少数股东持股比例】
抵销存货跌价准备	借：存货-存货跌价准备（内部购入方计提数-企业应集团应提数） 贷：资产减值损失	
递延所得税的抵销	借：递延所得税资产 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益【贷方所得税费用金额×少数股东持股比例】 贷：少数股东权益

项目		内部固定资产交易当期的抵销处理	
		顺流交易	逆流交易
抵销内部固定资产原价中包	一方销售固定资产给另一方作为固定资产	借：资产处置收益 贷：固定资产-原价	同左，同时增加： 借：少数股东权益 贷：少数股东损益



老会计，用心传递温度

含的未实现内部销售损益	一方销售存货给另一方作为固定资产	借：营业收入（内部售价） 贷：营业成本（内部成本） 固定资产-原价（未实现内部交易损益）	【损益类项目余额×少数股东持股比例】
抵销内部固定资产多提的折旧		借：固定资产-累计折旧（多提折旧数） 贷：管理费用等	
抵销当期多提的减值准备		借：固定资产-固定资产减值准备 贷：资产减值损失（内部购入方计提数-企业应集团应提数）	
递延所得税的抵销		借：递延所得税资产 贷：所得税费用	同左，同时增加： 借：少数股东损益【贷方所得税费用金额×少数股东持股比例】 贷：少数股东权益

【例题 5·多选题】下列各项中，企业编制合并财务报表时，需要进行抵销处理的有（ ）。

- A. 母公司对子公司长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额
- B. 母公司向子公司转让无形资产价款中包含的未实现内部销售利润
- C. 子公司向母公司销售商品价款中包含的未实现内部销售利润
- D. 母公司和子公司之间的债权与债务

【答案】ABCD

【例题 6·判断题】母公司编制合并财务报表时，应将非全资子公司向其出售资产所发生的未实现内部交易损益全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。（ ）

【答案】×

【解析】若内部交易属于逆流交易，则未实现内部交易损益应在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

【例题 7·单选题】甲公司是乙公司的母公司，2020 年甲公司将成本为 100 万元的 A 产品销售给乙公司，售价为 150 万元。乙公司购入后作为存货核算，当年未对外部第三方出售，2020 年年末上述 A 产品的可变现净值为 120 万元。不考虑其他因素，下列关于甲公司 2020 年合并报表中编制的抵销分录说法中不正确的是（ ）。

- A. 抵销存货价值包含的未实现内部销售利润 100 万元
- B. 抵销甲公司确认的营业收入 150 万元
- C. 抵销甲公司结转的营业成本 100 万元
- D. 抵销乙公司计提的资产减值损失 30 万元

【答案】A

【解析】甲公司 2020 年合并报表的抵销分录为：

借：营业收入 150



老会计，用心传递温度

贷：营业成本	100
存货	50
借：存货	(150-120) 30
贷：资产减值损失	30

【例题 8·单选题】甲公司 2019 年 6 月 10 日从其拥有 80% 股份的子公司购进设备一台，该设备为子公司所生产的产品，成本为 1 850 万元，售价为 2 260 万元（含增值税，增值税税率为 13%），另支付运输费、安装费 8 万元。甲公司已付款且该设备当月投入使用，预计使用年限为 15 年，净残值为零，采用直线法计提折旧。2020 年年末，甲公司编制合并报表时应抵销当年多计提的固定资产折旧额为（ ）万元。

- A. 15
- B. 25
- C. 30
- D. 10

【答案】D

【解析】2020 年抵销当年多计提的折旧金额 = $[2\,260 / (1 + 13\%) - 1\,850] / 15 = 10$ （万元）。

【例题 9·单选题】2020 年 10 月 12 日，甲公司向其子公司乙公司销售一批商品，不含增值税的销售价格为 3 000 万元，增值税税额为 390 万元，款项尚未收到；该批商品成本为 2 200 万元，至当年 12 月 31 日，乙公司已将该批商品对外销售 80%。不考虑其他因素，甲公司在编制 2020 年 12 月 31 日合并资产负债表时，“存货”项目应抵销的金额为（ ）万元。

- A. 160
- B. 440
- C. 600
- D. 640

【答案】A

【解析】“存货”项目应抵销的金额 = $(3\,000 - 2\,200) \times 20\% = 160$ （万元）。

【例题 10·单选题】甲公司是乙公司的母公司，双方适用的所得税税率均为 25%。2019 年 6 月 15 日，甲公司将其产品以市场价格销售给乙公司，售价为 150 万元（不考虑相关税费），销售成本为 100 万元。乙公司购入后作为管理用固定资产核算，当日投入使用，预计资产尚可使用年限为 5 年，采用直线法计提折旧，预计净残值为零。甲公司在 2020 年年末编制合并资产负债表时，应调整“固定资产”项目的金额为（ ）万元。

- A. 50
- B. 10
- C. -35
- D. -40

【答案】C

【解析】固定资产原价中包含的未实现内部销售利润 = $150 - 100 = 50$ （万元）。

2019 年由于内部交易中包含未实现销售利润而多计提的折旧 = $50 / 5 \times 6 / 12 = 5$ （万元）。

2020 年由于内部交易中包含未实现销售利润而多计提的折旧 = $50 / 5 = 10$ （万元）。

所以，甲公司在编制 2020 年的合并报表时，应该调整“固定资产”项目的金额 = $-50 + 5 + 10 = -35$ （万元）。



【例题 11·单选题】母公司和子公司适用的所得税税率均为 25%。母子公司采用应收账款余额百分比法计提坏账准备，计提比例为 1%，2020 年年末内部应收账款余额为 1 500 万元。税法规定，计提的减值准备不得税前扣除。2020 年母公司编制合并报表时，就该项内部应收账款计提的坏账准备和递延所得税所编制的抵销分录影响合并净利润的金额是（ ）。

- A. 18.75
B. 0
C. 11.25
D. -15

【答案】C

【解析】本题正确的抵销分录如下：

借：应付账款 1 500
贷：应收账款 1 500
借：应收账款——坏账准备 15
贷：信用减值损失 $(1\ 500 \times 1\%)$ 15
借：所得税费用 3.75
贷：递延所得税资产 $(15 \times 25\%)$ 3.75

选项 C = $+15 - 3.75 = +11.25$

【例题 12·单选题】2020 年 3 月 2 日，甲公司从其拥有 80% 股份的乙公司购进一项无形资产，该无形资产的成本为 90 万元，已计提摊销 20 万元，售价 100 万元。甲公司购入后作为管理用无形资产核算并于当月投入使用，预计尚可使用 5 年，净残值为零，采用直线法进行摊销。甲公司适用的所得税税率为 25%。不考虑其他因素，甲公司 2020 年年末编制合并报表时，下列会计处理不正确是（ ）。

- A. 抵销营业收入和营业成本 30 万元
B. 调整减少无形资产账面价值 25 万元
C. 确认递延所得税资产 6.25 万元
D. 确认递延所得税收益 6.25 万元

【答案】A

【解析】选项 A 不正确，应抵销资产处置收益 30 万元。

第 10 讲 政府会计、民间非营利组织会计

政府会计 核心考点

考点一：政府会计

概述	标准体系	基本准则、具体准则及应用指南和会计制度
	核算模式	①双功能： a. 预算会计：预算收入、预算支出与预算结余 b. 财务会计：资产、负债、净资产、收入和费用 ②双基础、双报告： a. 预算会计→收付实现制→决算报告 b. 财务会计→权责发生制→财务报告



老会计，用心传递温度

	③平行记账：纳入部门预算管理的现金收支业务
	军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，不适用政府会计标准体系。

考点二：财政直接支付

	财务会计	预算会计
由财政直接支付的支出，事业单位收到“财政直接支付入账通知书”时	借：库存物品、固定资产、 应付职工薪酬、业务活动费 用、单位管理费用等 贷：财政拨款收入	借：事业支出、行政支出 贷：财政拨款预算收入
年终依据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额	借：财政应返还额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
下年度恢复财政直接支付额度后，单位在使用预算结余资金时	借：库存物品、固定资产、 应付职工薪酬、业务活动费 用、单位管理费用 贷：财政应返还额度	借：事业支出、行政支出 贷：资金结存——财政应返还 额度

考点三：财政授权支付方式

	财务会计	预算会计
收到“授权支付到账通知书”后，根据通知书所列数额	借：零余额账户用款额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：财政拨款预算收入
支出额度时	借：库存物品、固定资产、 应付职工薪酬、业务活动 费用、单位管理费用 贷：零余额账户用款 额度	借：行政支出、事业支出 贷：资金结存——零余额账户用款 额度
财政授权支付年终结余资金的账务处理		
①年终，政府单位依据代理	借：财政应返还额度	借：资金结存——财政应返还额度



老会计，用心传递温度

银行提供的对账单注销额度时：	贷：零余额账户用款额度	贷：资金结存——零余额账户用款额度
②下年初恢复额度时，政府单位依据代理银行提供的额度恢复到账通知书：	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度
③如果政府单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，根据两者的差额（未下达的用款额度）	借：财政应返还额度 贷：财政拨款收入	借：资金结存——财政应返还额度 贷：财政拨款预算收入
④如果下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度	借：零余额账户用款额度 贷：财政应返还额度	借：资金结存——零余额账户用款额度 贷：资金结存——财政应返还额度

【例题 1 • 单选题】下列各项中，属于政府预算会计要素的是（ ）。

- A. 净资产
- B. 预算结余
- C. 所有者权益
- D. 利润

【答案】B

【解析】选项 A，属于政府财务会计要素；选项 CD，属于企业会计要素。

【例题 2 • 多选题】下列各项中，关于政府会计表述正确的有（ ）。

- A. 一般预算会计实行收付实现制，财务会计实行权责发生制
- B. 政府会计主体应当编制决算报告和财务报告，决算报告的编制以收付实现制为基础
- C. 纳入部门预算管理的现金收支业务，仅需进行财务会计核算
- D. 负债的计量属性包括历史成本、现值、公允价值和名义金额

【答案】AB

【解析】选项 C，纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对其他业务，仅需进行财务会计核算；选项 D，负债不能采用名义金额计量。

【例题 3 • 单选题】年度终了，应根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额借记（ ）。

- A. 财政拨款收入
- B. 零余额账户用款额度
- C. 财政应返还额度



老会计，用心传递温度

D. 事业收入

【答案】C

【解析】年度终了，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额借记“财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目。

【例题 4·多选题】下列关于国库集中支付业务，表述正确的有（ ）。

- A. 实行国库集中支付的单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付
- B. “零余额账户用款额度”科目年末无余额
- C. “财政应返还额度”科目年末无余额
- D. “零余额账户用款额度”科目的期末借方余额反映财政直接支付方式下单位尚未支用的额度

【答案】AB

【解析】选项 C，“财政应返还额度”科目年末可以有余额；选项 D，“零余额账户用款额度”科目的期末借方余额反映财政授权支付方式下单位尚未支用的额度。

【例题 5·单选题】2017 年 5 月 10 日，甲事业单位以一项原价为 50 万元，已计提折旧 10 万元、评估价值为 60 万元的固定资产对外投资，作为长期投资核算，在投资过程中另以银行存款支付直接相关费用 1 万元，不考虑其他因素，甲事业单位该业务应计入长期投资成本的金额为（ ）万元。

- A. 41
- B. 60
- C. 40
- D. 61

【答案】D

【解析】事业单位以固定资产取得长期投资，应该以评估价值加上相关税费计入长期投资成本，所以该项长期投资成本=60+1=61（万元）。

【例题 6·单选题】政府单位无偿调入的资产，其成本应按照（ ）确定。

- A. 有关凭据加上相关税费
- B. 评估价值加上相关税费
- C. 名义金额
- D. 调出方账面价值加上相关税费

【答案】D

【解析】政府单位无偿调入的资产，其成本应按照调出方账面价值加上相关税费等确定。

【例题 7·多选题】下列业务的处理中，会涉及“资产处置费用”科目的有（ ）。

- A. 盘亏固定资产
- B. 捐赠固定资产过程中发生的归属于捐出方的相关费用
- C. 无偿调出固定资产归属于调出方的相关费用
- D. 出售固定资产

【答案】BCD

【解析】选项 A，盘亏固定资产应通过“待处理财产损溢”科目核算。



考点一：民间非营利组织会计

特点	①以权责发生制为会计核算基础； ②在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础； ③会计要素不应包括所有者权益和利润，而是设置了净资产这一要素。
会计要素	资产=负债+净资产 收入-费用=净资产变动额
特定业务	①受托代理和捐赠收入的区别 ②净资产的核算

【例题 8·多选题】2019 年 12 月 10 日，甲民间非营利组织按照与某企业签订的协议，向该企业指定的希望小学捐赠教学设备。该组织收到该企业捐赠的设备时，应（ ）。

- A. 确认捐赠收入
- B. 确认固定资产
- C. 确认受托代理资产
- D. 确认受托代理负债

【答案】CD

【解析】对于甲民间非营利组织在该项业务中仅仅是中介人的角色，所以属于受托代理业务，故甲民间非营利组织在收到教学设备（电脑）时，应借记“受托代理资产”，贷记“受托代理负债”。

【例题 9·单选题】对于因无法满足捐赠所附条件而必须退还给捐赠人的部分捐赠款项，民间非营利组织应将该部分需要偿还的款项确认为（ ）。

- A. 管理费用
- B. 其他费用
- C. 筹资费用
- D. 业务活动成本

【答案】A

【解析】对于接受的附条件捐赠，如果存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时（比如因无法满足捐赠所附条件而必须将部分捐赠款退还给捐赠人时），按照需要偿还的金额，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”等科目。

【例题 10·单选题】下列各项中，民间非营利组织应确认捐赠收入的是（ ）。

- A. 收到委托人要捐赠给指定个人的资产
- B. 收到捐赠人限定用途的物资
- C. 收到捐赠人的捐赠承诺函
- D. 接受的劳务捐赠

【答案】B

【解析】选项 A，收到委托人要捐赠给指定个人的资产属于受托代理业务；选项 C 和 D，捐赠承诺和劳务捐赠都不应予以确认。

【例题 11·多选题】下列各项中，关于会费收入的表述正确的有（ ）。

- A. 会费收入一般属于非限定性收入



老会计，用心传递温度

- B. 会费收入可以是限定性收入，也可以是非限定性收入
- C. 非限定性的会费收入期末应转入非限定性净资产
- D. 会费收入是指向会员收取的会费

【答案】ABCD

【例题 12·判断题】期末，民间非营利组织应当将业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用的期末余额均结转至限定性净资产。（ ）

【答案】×

【解析】期末，民间非营利组织应当将业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用的期末余额均结转至非限定性净资产。

【例题 13·判断题】如果限定性净资产已经解除，应当对净资产进行重新分类。（ ）



请关注公众号、听更多免费直播