

## 第 11 章 收入、费用和利润

### 考情分析

2017 年本章将之前第十七章政府补助调整至第十一章收入、费用和利润中的收入中，将之前第十八章借款费用调整至第十一章收入、费用和利润中的费用中；部分内容重新编排；增加代理进出口业务的企业按照净额法确认收入的例题；提供劳务收入部分增加网络游戏开发商收入确认的例题；BOT 业务处增加两道例题；政府补助的特征下增加三道例题；政府补助会计处理按准则修订征求意见稿修改。

本章是历年考试重点，客观题主要考查收入的构成内容、期间费用、营业外收支和借款费用的核算内容以及现金折扣的核算；主观题往往与会计差错更正结合出题，考点是商品销售、提供劳务、建造合同等收入的确认与核算，2016 年继续出现差错更正的题目。此外借款费用主要与固定资产等章节结合出现主观题。

### 知识点一：销售商品收入的会计核算（★★★）

#### 【历年考题涉及本知识点情况】

本知识点一定是历年考试重点内容，既可以出现客观题目，也可以出现综合题目，综合题目的形式无外乎有二种情况，一是根据给定的经济业务编制会计分录；二是与差错更正结合。

#### （一）一般商品销售收入的会计处理

##### 1. 确认收入

借：银行存款、应收票据等

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

##### 2. 结转销售成本

借：主营业务成本

存货跌价准备

贷：库存商品

##### 3. 涉及流转税

借：税金及附加

贷：应交税费

#### （二）具体会计处理

##### 1. 托收承付方式销售商品的处理

（1）企业通常应在发出商品且办妥托收手续时确认收入。

（2）如果商品已经发出且办妥托收手续，但由于各种原因与发生商品所有权有关的风险和报酬没有转移的，企业不应确认收入。

【例·计算分析题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。【不考虑简易计税，下同】

（1）假定一：甲公司在 2017 年 3 月 6 日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 3000 万元，增值税额为 510 万元，款项尚未收到；商品已经发出，该批商品成本为 2600 万元。甲公司在 2017 年 3 月 6 日会计处理如下：

借：应收账款 3510  
 贷：主营业务收入 3000  
     应交税费——应交增值税（销项税额） 510

借：主营业务成本 2600  
 贷：库存商品 2600

(2) 假定二：① 2017 年 3 月 6 日甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。3 月 6 日发出商品时会计处理如下：

借：发出商品 2600  
 贷：库存商品 2600

借：应收账款 510  
 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 510

注：该业务属于：按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点。

② 8 月 5 日，甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款时

借：应收账款 3000  
 贷：主营业务收入 3000

借：主营业务成本 2600  
 贷：发出商品 2600

③ 9 月 16 日收到款项时

借：银行存款 3510  
 贷：应收账款 3510

## 2. 销售商品涉及商业折扣、现金折扣、销售折让的处理

(1) 商业折扣。直接扣除即可，所以不影响销售商品收入的计量。

(2) 现金折扣。收入确认时不考虑现金折扣，按合同总价款全额计量收入。当现金折扣以后实际发生时，直接计入当期损益（财务费用）。

**【例·计算分析题】**甲公司和乙公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2017 年 3 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品，按价目表上标明的价格计算，其不含增值税额的售价总额为 1 000 万元。因属批量销售，甲公司同意给予乙公司 20% 的商业折扣；同时，为鼓励乙公司及早日付清货款，甲公司规定的现金折扣条件为：2/10，1/20，n/30。假定甲公司 3 月 10 日收到该笔销售的价款。乙公司作为商品购入，取得增值税专用发票，但当月尚未认证。

甲公司	乙公司
(1) 2017 年 3 月 1 日： 借：应收账款 (1 000×80%×1.17) 936 贷：主营业务收入 (1 000×80%) 800 应交税费——应交增值税（销项税额） 136	(1) 2017 年 3 月 1 日： 借：库存商品 (1 000×80%) 800 应交税费——待认证进项税额 136 贷：应付账款 936

(2) 3月10日收到价款 ①按照含增值税额计算: 借: 银行存款 917.28 财务费用 (800×1.17×2%) 18.72 贷: 应收账款 936 ②按照不含增值税额计算: 借: 银行存款 920 财务费用 (800×2%) 16 贷: 应收账款 936	(2) 3月10日支付价款 ①按照含增值税额计算: 借: 应付账款 936 贷: 银行存款 917.28 财务费用 18.72 ②按照不含增值税额计算: 借: 应付账款 936 贷: 银行存款 920 财务费用 16
---	--

【例·单选题】(2015年考题)甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,20×4年11月20日,甲公司向乙公司销售一批商品,增值税专用发票注明的销售价款为200万元,增值税额为34万元,当日,商品运抵乙公司,乙公司在验收过程中发现有瑕疵,经与甲公司协商,甲公司同意公允价值上给予3%的折让。为及早收回货款,甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为2/10, 1/20, n/30。乙公司于20×4年12月8日支付了扣除销售折让和现金折扣的货款。不考虑其他因素,甲公司应当确认的商品销售收入是( )。

- A. 190.12万元      B. 200万元  
C. 190.06万元      D. 194万元

【答案】D

【解析】企业确认收入时需要考虑销售折让后的金额计量,因此甲公司应当确认的商品销售收入=200×(1-3%)=194(万元)。

【例·单选题】(2014年考题)20×4年3月1日,甲公司向乙公司销售商品5000件,每件售价为20元(不含增值税),甲、乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率均为17%。甲公司向乙公司销售商品给予10%的商业折扣,提供的现金折扣条件为2/10、1/20、n/30,并代垫运杂费1000元。乙公司于20×4年3月15日付款。不考虑其他因素,甲公司在该项交易中应确认的收入是( )。

- A. 90000元      B. 99000元  
C. 100000元      D. 101000元

【正确答案】A

【答案解析】甲公司在该项交易中应确认的收入=5000×20×(1-10%)=90000(元),发生的现金折扣,在实际发生时计入财务费用,代垫的运费计入应收账款。

(3) 销售折让。

①销售折让发生在销售收入确认之前,按照商业折扣处理方法核算。

②销售折让发生在销售收入已经确认之后,应直接冲减折让当期销售商品收入。

③销售折让发生在销售收入已经确认之后,且属于资产负债表日后事项的,应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

【例·计算分析题】甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。

(1) 2016 年 11 月 28 日甲公司向乙公司销售一批商品, 开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 800 万元, 增值税税额为 136 万元, 成本为 500 万元, 货款已经收到。

借: 银行存款	936	
贷: 主营业务收入		800
应交税费——应交增值税(销项税额)	136	
借: 主营业务成本	500	
贷: 库存商品		500

(2) 假定一: 2016 年 12 月 28 日发生折让(折让 5%), 甲公司的会计处理如下:

借: 主营业务收入	(800×5%) 40	
应交税费——应交增值税(销项税额)	6.8	
贷: 银行存款		46.8

(3) 假定二: 2017 年 2 月发生折让, 2016 年财务报告尚未批准报出。甲公司的会计处理如下:

借: 以前年度损益调整	(800×5%) 40	
应交税费——应交增值税(销项税额)	6.8	
贷: 应收账款等		46.8

### 3. 销售退回的处理

(1) 未确认收入的售出商品发生销售退回的, 企业应按已记入“发出商品”科目的商品成本金额, 借记“库存商品”科目, 贷记“发出商品”科目。

(2) 已确认收入的售出商品发生销售退回的, 企业一般应在发生时冲减当期销售商品收入, 同时冲减当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的, 应同时调整相关财务费用的金额; 如该项销售退回允许扣减增值税税额, 应同时调整“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目的相应金额。

(3) 已确认收入的售出商品发生的销售退回属于资产负债表日后事项的, 应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

**【例·计算分析题】** 甲公司为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 17%。

(1) 甲公司在 2016 年 11 月 18 日向乙公司销售一批商品, 开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 500 万元, 增值税税额为 85 万元。商品已经发出, 该批商品成本为 260 万元。为及早收回货款, 甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为: 2/10, 1/20, n/30。假定计算现金折扣时不考虑增值税及其他因素。

借: 应收账款	585	
贷: 主营业务收入		500
应交税费——应交增值税(销项税额)	85	
借: 主营业务成本	260	
贷: 库存商品		260

(2) 甲公司于 2016 年 11 月 28 日收到货款时, 即 10 天内

借: 银行存款	575	
财务费用	(500×2%) 10	
贷: 应收账款		585

(3) 假定一：2016 年 12 月 26 日，该批商品因质量问题被乙公司全部退回，甲公司当日支付有关款项，并且已经取得税务机关开具的红字增值税专用发票。销售退回不属于资产负债表日后事项。

借：主营业务收入	500
应交税费——应交增值税（销项税额）	85
贷：银行存款	575
财务费用	10
借：库存商品	260
贷：主营业务成本	260

(4) 假定二：2017 年 1 月 26 日，该批商品因质量问题被乙公司全部退回，甲公司当日支付有关款项，并且已经取得税务机关开具的红字增值税专用发票。销售退回属于资产负债表日后事项（假定所得税率为 25%）。

借：以前年度损益调整	(500-10)	490
应交税费——应交增值税（销项税额）		85
贷：应收账款等		575
借：库存商品	260	
贷：以前年度损益调整		260
借：应交税费——应交所得税	57.5	
贷：以前年度损益调整	[ (490-260) × 25% ]	57.5

#### 4. 代销商品

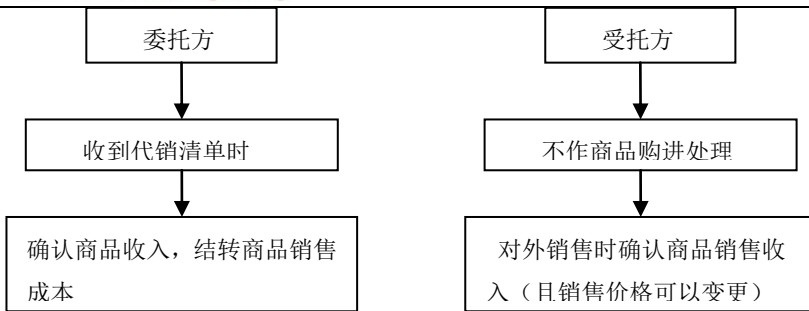
##### (1) 视同买断方式

①如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关销售商品收入。2014 年首次出现考题。

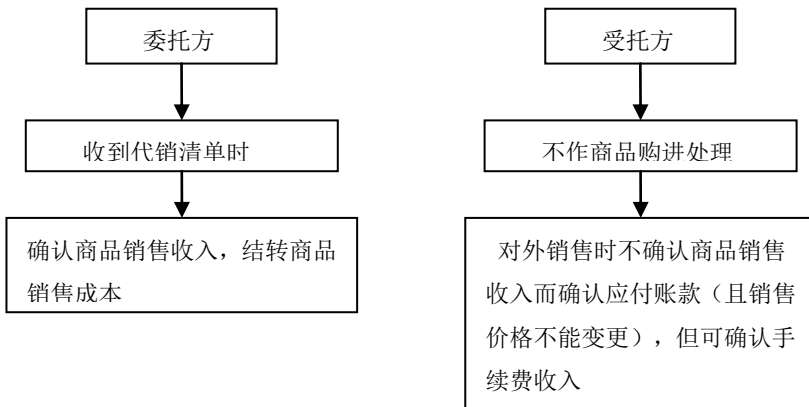
【思考题】甲公司委托乙公司销售商品 100 万件，协议价为 1 元/件，成本为 0.8 元/件。代销协议约定，乙企业在取得代销商品后，不得退货。这批商品已经发出，货款尚未收到，甲公司开出的增值税专用发票上注明的增值税额为 17 万元，乙公司取得增值税专用发票尚未认证。

甲公司		乙公司	
借：应收账款	117		
贷：主营业务收入	100	借：库存商品	100
应交税费——应交增值税（销项税额）	17	应交税费——待认证进项税额	17
借：主营业务成本	80	贷：应付账款	117
贷：库存商品	80		

②如果将来受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿。



(2) 手续费方式



**【例·计算分析题】**A公司和B公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。A公司委托B公司销售甲商品100万件，协议价为每件100元，该商品成本为每件60元，增值税税率为17%。2016年9月30日A公司发出商品，至2016年12月31日B公司已销售10万件；2016年12月31日A公司收到B公司开来的代销清单时开具增值税专用发票，已销售10万件。2017年1月26日结清货款。

（假定1）假定按代销协议，B公司可以将没有代销出去的商品退回给A公司。B公司实际销售时每件售价120元。

（假定2）A公司按售价的10%向B公司支付手续费。

A公司视同买断方式	A公司收取手续费方式
(1) 2016年9月30日发出商品时	(1) 2016年9月30日发出商品时
借：发出商品（100×60）6 000 贷：库存商品                6 000	同左
<b>【思考题】</b> 2016年9月30日资产负债表“存货”项目列报？ <b>【答案】</b> 6 000万元	
(2) 2016年12月31日收到代销清单时	(2) 2016年12月31日收到代销清单时
借：应收账款                    1 170	同左

贷：主营业务收入 (10×100) 1 000 应交税费——应交增值税(销项税额) 170	
借：主营业务成本 600 贷：发出商品 600	同左
无	借：销售费用 (1 000×10%) 100 贷：应收账款 100
<b>【思考题 1】</b> 2016 年 12 月 31 日资产负债表“存货”项目列报? <b>【答案】</b> 6 000-600=5 400 (万元) <b>【思考题 2】</b> 2016 年 12 月 31 日影响营业利润? <b>【答案】</b> 1 000-600=400 (万元) <b>【思考题 3】</b> 2016 年 12 月 31 日资产负债表“应收账款”项目列报? <b>【答案】</b> 1 170 万元	<b>【思考题 1】</b> 2016 年 12 月 31 日资产负债表“存货”项目列报? <b>【答案】</b> 6 000-600=5 400 (万元) <b>【思考题 2】</b> 2016 年 12 月 31 日影响营业利润? <b>【答案】</b> 1 000-600-100=300 (万元) <b>【思考题 3】</b> 2016 年 12 月 31 日资产负债表“应收账款”项目列报? <b>【答案】</b> 1 170-100=1 070 (万元)
(3) 收到 B 公司汇来的货款	(3) 收到 B 公司汇来的货款
借：银行存款 1 170 贷：应收账款 1 170	借：银行存款 (1 170-100) 1 070 贷：应收账款 1 070

B 公司视同买断方式	B 公司收取手续费方式
(1) 2016 年 9 月 30 日收到甲商品时	(1) 2016 年 9 月 30 日收到甲商品时
借：受托代销商品 (100×100) 10 000 贷：受托代销商品款 10 000 <b>【思考题】</b> 2016 年 9 月 30 日资产负债表“存货”项目列报? <b>【答案】</b> 0	同左
(2) 对外销售时	(2) 对外销售时
借：银行存款 1 404 贷：主营业务收入 (10×120) 1 200 应交税费——应交增值税(销项税额) 204	借：银行存款 1 170 贷：应付账款 1 000 应交税费——应交增值税(销项税额) 170
借：主营业务成本 (10×100) 1 000 贷：受托代销商品 1 000 借：受托代销商品款 1 000 贷：应付账款 1 000	借：受托代销商品款 1 000 贷：受托代销商品 1 000

(3) 收到增值税专用发票时	(3) 收到增值税专用发票时
借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 170 贷: 应付账款 170	借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 170 贷: 应付账款 170
【思考题 1】2016 年 12 月 31 日资产负债表“存货”项目列报? 【答案】0 【思考题 2】2016 年 12 月 31 日影响营业利润? 【答案】1 200-1 000=200(万元)	【思考题 1】2016 年 12 月 31 日资产负债表“存货”项目列报? 【答案】0 【思考题 2】2016 年 12 月 31 日影响营业利润? 【答案】0
(4) 2016 年 1 月 26 日支付货款 借: 应付账款 1 170 贷: 银行存款 1 170	(4) 2016 年 1 月 26 日支付货款并计算代销手续费时 借: 应付账款 1 170 贷: 银行存款 1 070 主营业务收入 100

【案例】背景资料: 2016 年天猫双 11 全球狂欢节(12 号)零点落幕,成交金额最终锁定在了创纪录的 1207 亿。在判断有关交易是否属于销售业务时,应当如何正确做出判断?

解析:企业在区分有关交易属于销售业务还是代理业务时,应当充分考虑该企业与供应商之间的交易是否为独立于企业与客户之间的交易的另一项交易,该企业是否承担了所交易的商品或服务所有权上的主要风险和报酬,恰当判断企业在交易中为销售主体还是代理人。企业应当综合考虑各种情况,判断在有关交易中属于销售主体的,根据销售对价的总额确认收入。

【例·综合题】(根据 2014 年考题改编)甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 17%。甲公司尝试通过电商扩大 A 商品市场占有率。甲公司与二个电商签订了两类合同如下。

(1) 第一类合同约定:甲公司按照电商要求发货,电商按照甲公司确定的售价 0.3 万元/件对外出售,双方按照实际售出数量每季末结算,未售出商品由甲公司收回,电商就所销售 A 商品收取提成费 0.02 万元/件。该类合同下,甲公司 2015 年 11 月 1 日向电商(乙公司)共发货 10000 件,甲公司向电商所发送 A 商品数量、质量均符合合同约定,至 2015 年 12 月末电商(乙公司)实际售出 8000 件,甲公司于 12 月 31 日收到电商的代销清单,注明已销售该商品 8000 件,同时收到扣除手续费的全部货款,并开出增值税发票。A 商品成本 0.1 万元/件。甲公司会计处理如下:

①11 月 1 日发出商品

借:发出商品(10000×0.1) 1 000  
贷:库存商品 1 000

②12 月 31 日收到代销清单

借:银行存款 2648  
销售费用(8000×0.02) 160  
贷:主营业务收入(8000×0.3) 2400  
应交税费——应交增值税(销项税额) 408



借：主营业务成本 (8000×0.1) 800

贷：发出商品 800

(2) 第二类合同约定：甲公司按照电商要求的时间和数量发货，甲公司出售给电商的价格为 0.25 万元/件，电商对外出售的价格自行确定，未售出商品由电商自行处理，双方约定每月末结算。该类合同下，甲公司 2015 年 11 月 1 日向电商丙公司发货 2000 件，甲公司向电商所发送 A 商品数量、质量均符合合同约定，A 商品成本为 0.1 万元/件。甲公司于 11 月末收到全部货款。

①11 月 1 日发出商品

借：应收账款 585

贷：主营业务收入 (2000×0.25) 500

应交税费——应交增值税(销项税额) 85

借：主营业务成本 (2000×0.1) 200

贷：库存商品 200

②12 月 31 日收到货款

借：银行存款 585

贷：应收账款 585

### 【案例】以购销合同方式进行的委托加工收入的确认

上市 A 公司是主要从事工业专用装备及大型特殊钢精锻件的研发、生产、销售和服务的大型锻件生产企业。A 公司与 B 公司（无关联第三方公司）通过签订《销售合同》的形式将材料“销售”给 B 公司并委托 B 公司进行加工，同时，与 B 公司签订商品采购合同将加工后的商品购回。具体交易安排如下：

(1) A 公司向 B 公司销售商品，与 B 公司签订了《销售合同》，同日，A 公司与 B 公司也签订了《采购合同》。同日签订的销售合同内容和采购合同内容交易标的、数量是一样的，但交易价格略有差异，一般是采购价格大于销售价格。

(2) A 公司与 B 公司签订的采购或销售合同的合同要素，类似于加工承揽合同，合同标题直接为：A 公司采购（加工）合同或销售（加工）合同；合同内容显示：委托方为 A 公司，加工方为 B 公司；质量技术标准为：按委托方图纸尺寸及技术要求加工；A 公司与 B 公司签订的外协加工合同（分为采购合同和销售合同）在管理上可一一对应。比如上市公司 A 与无关联第三方客户签订《A 公司采购合同》中，如果销售合同编号为：XS-A-2012-12-2A（其中“XS”意为销售），对应的采购合同编号为：CG-A-2012-12-2B（其中“CG”意为采购）。A 公司销售凭证后面有提货单、销售通知单；采购合同后面附有采购入库单。

(3) A 公司对采购合同不具有撤销的权利。加工方收到待加工的材料后，必须严格按照与 A 公司签订的销售（加工）合同要求加工后再销售给 A 公司，除此之外，加工方无权按照自身意愿使用或处置该等材料。加工期间，加工方应妥善保管所加工材料。由于加工方保管不善致使 A 公司之供料毁损、灭失的，由加工方承担责任。但非加工方保管不善导致的 A 公司之供料毁损、灭失，A 公司承担相应风险。A 公司提供原材料和主要材料，占比非常小的辅助材料由加工方自行采购。

(4) 票据方面, 根据销售(加工)合同和相应的采购合同, A 公司分别向加工方开具增值税销售发票, 并从加工方取得进项增值税发票。A 公司将采购价款高于销售价款的差额支付给加工方。

问题: A 公司的上述经济业务作为销售与采购进行会计处理是否适当?

解析:

(1) 在该案例中, A 公司与 B 公司通过签订《销售合同》的形式将原材料“销售”给 B 公司并委托第三方公司进行加工, 同时, 与 B 公司签订商品采购合同将加工后的商品购回, A 公司分别开具增值税销售发票并取得进项增值税发票。然而根据合同约定: 由于“A 公司对采购合同不具有撤销的权利, 且在交易一开始, A 公司即与加工方同时签订销售(加工)和采购(加工)合同, 锁定材料销售价格和加工后产品的采购价格”, 因此在该交易中, 加工方的收益是固定的, 在交易一开始即被锁定, 加工方并不会承担与加工材料有关的价格变动风险, 也不存在加工后的产品销售不出去的风险。其次, 待加工材料发送给加工方后, 非加工方保管不善导致的 A 公司之供料毁损、灭失, A 公司承担相应风险。此外, 因“加工方无权按照自身意愿使用或处置该等材料”, 因此加工方无法享有与所加工材料所有权有关的报酬, 即通过处置或使用等形成的经济利益, 且加工方并不能对该等材料实施有效控制。

(2) 委托加工模式下所加工的材料物资, 仍然属于委托方的存货。根据 A 公司与加工方签署的销售和采购合同, A 公司与加工方的交易实质上属于由委托方提供原料和主要材料, 受托方只垫付少量辅助材料, 按照委托方的要求加工货物并收取加工费的经营行为, 在此交易中 A 公司仍然保留与所加工材料所有权有关的主要风险和报酬, 继续管理权及有效控制, 所加工的材料仍然属于 A 公司的存货。

综上所述, 与所加工材料所有权有关的主要风险和报酬、继续管理权和有效控制权并未从 A 公司转移给加工方, 而是仍然保留在 A 公司, 故 A 公司不应确认销售商品收入, 而应当将整个业务作为委托加工进行处理。

## 5. 预收款方式销售商品的处理

企业通常应在发出商品时确认收入, 在此之前预收的货款应确认为预收账款。

## 6. 分期收款销售商品

合同或协议价款的收取采用递延方式, 实质上具有融资性质的, 应当按照应收的合同或协议价款的公允价值(通常为合同或协议价款的现值)确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额, 应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销, 计入当期损益(冲减财务费用)。

【例·综合题】甲公司为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 17%。2016 年 1 月 1 日, 甲公司与乙公司签订一项购货合同, 甲公司从乙公司购入一台需要安装的大型机器设备。合同约定, 甲公司采用分期付款支付方式支付价款。该设备价款共计 6 000 万元(不含增值税), 分 6 期平均支付, 首期款项 1 000 万元于 2016 年 1 月 1 日支付, 其余款项在 5 年期间平均支付, 每年的付款日期为当年 12 月 31 日。支付款项时收到增值税发票。商品成本为 3 000 万元。假定折现率为 10%。[ $(P/A, 10\%, 5) = 3.7908$ ] (计算结果保留两位小数)

(1) 计算现值:

乙公司	甲公司
现值=1 000+1 000×(P/A, 10%, 5)=1 000+1 000×3.7908=4 790.8(万元)	

(2) 2016年1月1日(假定甲公司1月尚未认证增值税专用发票,3月经税务机关认证增值税专用发票)

乙公司	甲公司
借: 长期应收款 (1 000×6×1.17) 7020 贷: 主营业务收入 4 790.8 未实现融资收益 1 209.2 应交税费——待转销项税额 1020	借: 在建工程 4 790.8 未确认融资费用 1 209.2 贷: 长期应付款 (1 000×6) 6 000
借: 银行存款 1 170 应交税费——待转销项税额 贷: 长期应收款 1 170 应交税费——应交增值税(销项税额) 170	借: 长期应付款 1 000 应交税费——待认证进项税额 170 贷: 银行存款 1 170 假定3月甲公司对增值税专用发票经税务机关认证后: 借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 170 贷: 应交税费——待认证进项税额 170
借: 主营业务成本 3 000 贷: 库存商品 3 000	

(3) 2016年12月31日

乙公司	甲公司
本期摊销金额=(长期应收款期初余额-未实现融资收益期初余额)×折现率 借: 未实现融资收益 379.08 贷: 财务费用 [(5 000-1 209.2)×10%]379.08	本期摊销金额=(长期应付款期初余额-未确认融资费用期初余额)×折现率 借: 在建工程 379.08 贷: 未确认融资费用 [(4790.8-1000)×10%]379.08
借: 银行存款 1 170 贷: 长期应收款 1 000 应交税费——应交增值税(销项税额) 170	借: 长期应付款 1 000 应交税费——应交增值税(进项税额) 170 贷: 银行存款 1 170
<b>【思考题1】</b> 2016年12月31日长期应收款账面价值=(5 000-1 000)-(1 209.2-379.08)=3 169.88(万元) <b>【思考题2】</b> 2016年12月31日资产负债表“长期应收款”项目列报金额=3 169.88-(1 000-316.99)=2 486.87(万元)	<b>【思考题1】</b> 2016年12月31日长期应付款账面价值=(5 000-1 000)-(1 209.2-379.08)=3 169.88(万元) <b>【思考题2】</b> 2016年12月31日资产负债表“长期应付款”项目列报金额=3 169.88-(1 000-316.99)=2 486.87(万元)

(4) 2017 年 12 月 31 日

乙公司	甲公司
未实现融资收益的分摊额 = $3\ 169.88 \times 10\% = 316.99$ (万元) 借: 未实现融资收益 316.99 贷: 财务费用 316.99	未确认融资费用的分摊额 = $3\ 169.88 \times 10\% = 316.99$ (万元) 借: 财务费用 316.99 贷: 未确认融资费用 316.99
借: 银行存款 1 170 贷: 长期应收款 1 000 应交税费——应交增值税(销项税额) 170	借: 长期应付款 1 000 应交税费——应交增值税(进项税额) 170 贷: 银行存款 1 170
<b>【思考题】</b> 2017 年 12 月 31 日长期应收款账面价值 = $(5000 - 1000 \times 2) - (1209.2 - 379.08 - 316.99) = 2486.87$ (万元)	<b>【思考题】</b> 2017 年 12 月 31 日长期应付款账面价值 = $(5000 - 1000 \times 2) - (1209.2 - 379.08 - 316.99) = 2486.87$ (万元)

**【例·综合题】** (1) 甲公司于 2016 年 1 月 1 日与丙公司签订分期收款销售商品协议, 将其生产的一台大型设备出售给丙公司。合同约定: 不含税价款总额 1 000 万元, 签约当日支付 170 万元, 其余款项应于 4 月 1 日支付 400 万元、8 月 1 日支付 600 万元。当日商品已经发出, 开出增值税发票, 价款 1 000 万元, 增值税 170 万元, 产品成本 800 万元。

借: 应收账款 1 170  
    贷: 主营业务收入 1 000  
        应交税费——应交增值税(销项税额) 170

借: 主营业务成本 800  
    贷: 库存商品 800

(2) 甲公司于 1 月 1 日和 4 月 1 日收到货款  
略

(3) 7 月因自然灾害造成生产设施重大毁损, 丙公司遂通知甲公司, 其无法按期支付所购设备其余款项。甲公司在编制 2016 年度财务报表时, 经向丙公司核实, 预计丙公司所欠剩余款项在 3 年后才可能收回, 2016 年 12 月 31 日按未来现金流量折算的现值金额为 560 万元。

借: 资产减值损失 (600 - 560) 40  
    贷: 坏账准备 40

## 7. 附有销售退回条件的商品销售

(1) 企业根据以往经验能够合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债的, 通常应在发出商品时确认收入。

**【例·综合题】** 甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人, 增值税税率为 17%。2016 年发生下列业务:

(1) 2016 年 3 月 1 日, 甲公司向乙公司销售一批商品 100 件, 单位销售价格为 10 万元, 单位成本为 8 万元, 开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 1 000 万元, 增值税税额为 170 万元。协议约定, 在 2016 年 6 月 30 日之前有权退回商品。商品已经发出, 甲公司根据过去的经验, 估计该批商品退货率约为 10% (10 件); 2016 年 3 月 31 日未发生退货。

假定一: 3 月 1 日收到货款	假定二: 3 月 1 日未收到货款
①3 月 1 日发出商品时 借: 银行存款 1 170 贷: 主营业务收入 (100×10) 1 000 应交税费——应交增值税 (销项税额) 170 借: 主营业务成本 (100×8) 800 贷: 库存商品 800	①3 月 1 日发出商品时 借: 应收账款 1 170 贷: 主营业务收入 (100×10) 1 000 应交税费——应交增值税 (销项税额) 170 借: 主营业务成本 (100×8) 800 贷: 库存商品 800
②3 月 31 日确认估计的销售退回 借: 主营业务收入 (10×10) 100 贷: 主营业务成本 (10×8) 80 预计负债 20	同左

(2) 4 月 30 日前发生销售退回 5 件, 商品已经入库, 并已开出红字增值税专用发票。

假定一: 3 月 1 日收到货款	假定二: 3 月 1 日未收到货款
借: 库存商品 (5×8) 40 应交税费——应交增值税 (销项税额) (5×10×17%) 8.5 预计负债 10 贷: 银行存款 (5×10×1.17) 58.5	借: 库存商品 (5×8) 40 应交税费——应交增值税 (销项税额) (5×10×17%) 8.5 预计负债 10 贷: 应收账款 (5×10×1.17) 58.5

(3) 6 月 30 日前发生销售退回 7 件, 商品已经入库, 并已开出红字增值税专用发票。

假定①: 再发生销售退回为 1 件 [合计退货 6 件 (5+1), 未退货 4 件], 结清货款。

假定一: 3 月 1 日收到货款	假定二: 3 月 1 日未收到货款
借: 库存商品 (1×8) 8 应交税费——应交增值税 (销项税额) (1×10×17%) 1.7 主营业务成本 (4×8) 32 预计负债 10 贷: 银行存款 (1×10×1.17) 11.7 主营业务收入 (4×10) 40	借: 库存商品 (1×8) 8 应交税费——应交增值税 (销项税额) (1×10×17%) 1.7 主营业务成本 (4×8) 32 预计负债 10 贷: 应收账款 (1×10×1.17) 11.7 主营业务收入 (4×10) 40 借: 银行存款 (未退 94 件×10×1.17) 1 099.8 贷: 应收账款 (1 170-58.5-11.7) 1 099.8

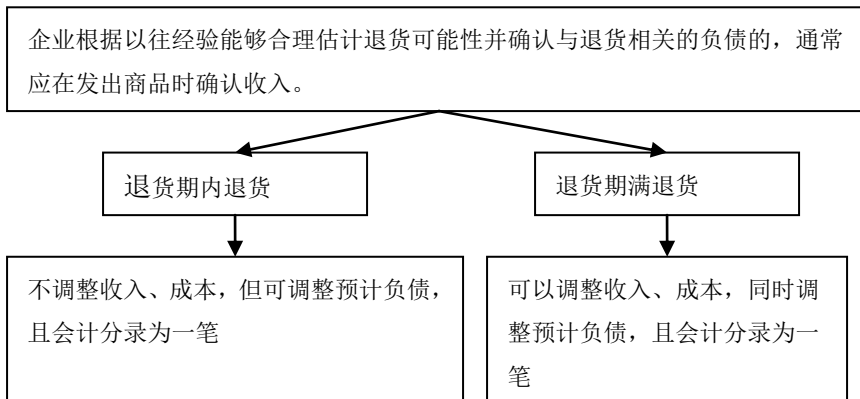
假定②：再发生销售退回为 6 件[合计退货 11 件 (5+6)，多退货 1 件]

假定一：3 月 1 日收到货款	假定二：3 月 1 日未收到货款
借：库存商品 (6×8) 48 应交税费——应交增值税(销项税额) (6×10×17%) 10.2 主营业务收入 (1×10) 10 预计负债 10 贷：主营业务成本 (1×8) 8 银行存款 (6×10×1.17) 70.2	借：库存商品 (6×8) 48 应交税费——应交增值税(销项税额) (6×10×17%) 10.2 主营业务收入 (1×10) 10 预计负债 10 贷：主营业务成本 (1×8) 8 应收账款 (6×10×1.17) 70.2 借：银行存款 (未退 89 件×10×1.17) 1 041.3 贷：应收账款 (1 170-58.5-70.2) 1 041.3

假定③：如果没有再发生销售退回 [合计退货 5 件 (5+0)，未退货 5 件]

假定一：3 月 1 日收到货款	假定二：3 月 1 日未收到货款
借：主营业务成本 (5×8) 40 预计负债 10 贷：主营业务收入 (5×10) 50	借：主营业务成本 (5×8) 40 预计负债 10 贷：主营业务收入 (5×10) 50 借：银行存款 (未退 95 件×10×1.17) 1 111.5 贷：应收账款 (1 170-58.5-0) 1 111.5

【归纳总结】：



(2) 企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

【例·综合题】沿用上一例题条件。假定甲公司无法根据过去的经验，估计该批商品的退货率；商品发出时纳税义务已经发生，发生销售退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票，不考虑其他因素。相关账务处理：

(1) 3 月 1 日发出商品时

假定一：3月1日收到货款	假定二：3月1日未收到货款
借：发出商品 (100×8) 800 贷：库存商品 800	借：发出商品 (100×8) 800 贷：库存商品 800
借：银行存款 (100×10×1.17) 1 170 贷：应交税费——应交增值税(销项税额) 170 预收账款 1 000	借：应收账款 (100×10×0.17) 170 贷：应交税费——应交增值税(销项税额) 170

(2) 4月30日前发生销售退回5件，商品已经入库。

假定一：3月1日收到货款	假定二：3月1日未收到货款
借：预收账款 (5×10) 50 应交税费——应交增值税(销项税额) 8.5 贷：银行存款 58.5	借：应交税费——应交增值税(销项税额) 8.5 贷：应收账款 (5×10×0.17) 8.5
借：库存商品 40 贷：发出商品 (5×8) 40	借：库存商品 40 贷：发出商品 (5×8) 40

(3) 6月30日前发生销售退回?件，商品已经入库，款项已经结清

假定①：再发生销售退回为1件[合计退货6件(5+1)，未退货94件]

假定一：3月1日收到货款	假定二：3月1日未收到货款
借：预收账款 (1 000-50) 950 应交税费——应交增值税(销项税额) (1×10×17%) 1.7 贷：主营业务收入 (94×10) 940 银行存款 (1×10×1.17) 11.7	借：银行存款 (94×10×1.17) 1 099.8 应交税费——应交增值税(销项税额) (1×10×17%) 1.7 贷：主营业务收入 (94×10) 940 应收账款 (170-8.5) 161.5
借：库存商品 (1×8) 8 主营业务成本 (94×8) 752 贷：发出商品 (800-40) 760	借：库存商品 (1×8) 8 主营业务成本 (94×8) 752 贷：发出商品 (800-40) 760

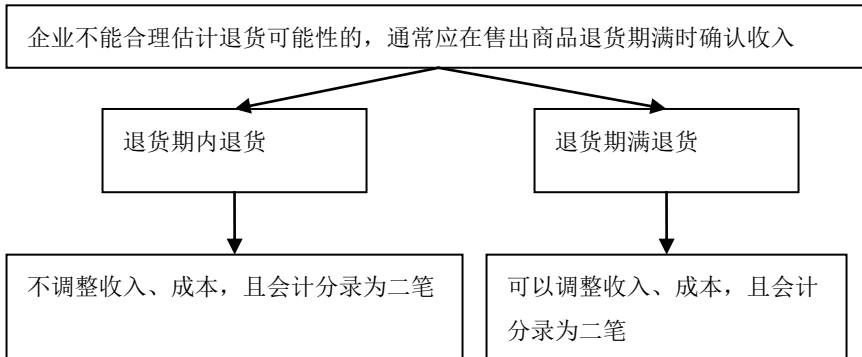
假定②：再发生销售退回为6件[合计退货11件(5+6)，未退货89件]

假定一：3月1日收到货款	假定二：3月1日未收到货款
借：预收账款 (1 000-50) 950 应交税费——应交增值税(销项税额) (6×10×17%) 10.2 贷：主营业务收入 (89×10) 890 银行存款 (6×10×1.17) 70.2	借：银行存款 (89×10×1.17) 1 041.3 应交税费——应交增值税(销项税额) (6×10×17%) 10.2 贷：主营业务收入 (89×10) 890 应收账款 (170-8.5) 161.5
借：库存商品 (6×8) 48 主营业务成本 (89×8) 712 贷：发出商品 (800-40) 760	借：库存商品 (6×8) 48 主营业务成本 (89×8) 712 贷：发出商品 (800-40) 760

假定③：如果没有再发生销售退回 [合计退货 5 件 (5+0)，未退货 95 件]

假定一：3 月 1 日收到货款	假定二：3 月 1 日未收到货款
借：预收账款 (1000-50) 950	借：银行存款 (95×10×1.17) 1 111.5
贷：主营业务收入 (95×10) 950	贷：主营业务收入 (95×10) 950
借：主营业务成本 (95×8) 760	应收账款 (170-8.5) 161.5
贷：发出商品 (800-40) 760	借：主营业务成本 (95×8) 760
	贷：发出商品 (800-40) 760

【归纳总结：】



### 8. 售后回购

(1) 回购价格确定。如果回购价格固定或等于原售价加合理回报，售后回购交易属于融资交易，企业不应确认销售商品收入；回购价格大于原售价的差额，企业应在回购期间按期计提利息费用，计入财务费用。

【例·综合题】2016 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 100 万元，增值税税额为 17 万元。该批商品成本为 70 万元；商品未发出，款项已经收到。协议约定，甲公司应于 9 月 30 日将所售商品购回，回购价为 103 万元（不含增值税额）。甲公司的账务处理如下：

①7 月 1 日：

借：银行存款 117  
    贷：其他应付款 100  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 17

②回购价大于原售价的差额，应在回购期间按期计提利息费用，计入当期财务费用。由于回购期间为 3 个月，货币时间价值影响不大，采用直线法计提利息费用，每月计提利息金额 =  $3 \div 3 = 1$ （万元）。

借：财务费用 1  
    贷：其他应付款 1

③9 月 30 日回购商品时，收到的增值税专用发票上注明的商品价格为 103 万元，增值税税额为 17.51 万元，款项已经支付。

借：财务费用 1  
    贷：其他应付款 1



借：其他应付款	103
应交税费——应交增值税（进项税额）	17.51
贷：银行存款	120.51

(2) 回购价格不确定。如果回购价格按照回购日当日的公允价值确定，且有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品收入确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

**【例·综合题】**甲乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2016 年 1 月 20 日，甲公司向乙公司销售产品一批，售价为 1 000 万元，成本为 800 万元，产品已发出，款项已收到，增值税发票已经开出。根据销售合同约定，甲公司有权在未来一年内按照当时的市场价格自乙公司回购同等数量、同等规格的钢材。截至 12 月 31 日，甲公司尚未行使回购的权利。甲公司的账务处理如下：

甲公司在销售时点已转移了商品所有权上的主要风险和报酬，符合收入确认的原则。

借：银行存款	1 170
贷：主营业务收入	1 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170
借：主营业务成本	800
贷：库存商品	800

#### 9. 售后租回

见“租赁”章节

#### 10. 商品需要安装或检验的销售

这种销售方式下，在购买方接受交货以及安装或检验完毕前，企业通常不应确认收入。如果安装程序比较简单或检验是为了最终确定合同或协议价格而必须进行的程序，企业可以在发出商品时确认收入。

#### 11. 以旧换新销售

以旧换新销售，是指销售方在销售商品的同时回收与所售商品相同的旧商品。在这种销售方式下，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的旧商品作为购进商品处理。

**【思考题】**单位对个人。2016 年 12 月乙公司向个人销售电视机 100 台，不含税价款为每台 0.3 万元，每台成本 0.2 万元，增值税税率为 17%，同时回收旧款电视机作为商品购进，每台价款为 0.01 万元（不考虑增值税）。货款已经收到。

借：银行存款	(100×0.3×1.17-1) 34.1
库存商品	(100×0.01) 1
贷：主营业务收入	(100×0.3) 30
应交税费——应交增值税（销项税额）	5.1

**【例·综合题】**甲公司 2017 年 3 月，甲公司向乙公司销售电视机 1 000 台，开出增值税发票，增值税税率为 17%，每台不含税价款 0.2 万元，每台成本 0.09 万元。

同时从乙公司回收 1 000 台旧电视机，取得增值税发票，每台回收价款为 0.02 万元，增值税的进项税额为 3.4 万元。款项均已经收付。

## (1) 销售时

借：银行存款	234
贷：主营业务收入	200
应交税费——应交增值税（销项税额）	34
借：主营业务成本	90
贷：库存商品	90

## (2) 回收时

借：原材料	20
应交税费——应交增值税（进项税额）	3.4
贷：银行存款	23.4

12. 企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

所销售商品与赠品无论是否属于同类商品还是非同类商品，这种赠出以销售为前提条件，实质上是销售折扣，需要注意的是：“买一赠一”的赠品是建立在有偿的基础上的，即买一赠一可视为销售二件产品，分别确认二件商品销售收入并结转二件商品销售成本。

【例·计算题】甲公司为大型家电销售企业，2017年5月举办买一赠一方式销售本企业商品促销活动，活动规定凡是购买一台2匹柜式机空调赠送一台1匹壁挂式空调。2匹柜式机空调销售价款每台7000元，每台销售成本4800元，赠送的1匹壁挂式空调每台市价3000，每台成本价2000元。2017年5月销售匹柜式机空调1万台。不考虑增值税。

借：银行存款	7000
贷：主营业务收入--2匹柜式机空调	
[ $7000 \times 7000 / (7000 + 3000)$ ]	4900
--1匹壁挂式空调	
[ $7000 \times 3000 / (7000 + 3000)$ ]	2100
借：主营业务成本--2匹柜式机空调	4800
--1匹壁挂式空调	2000
贷：库存商品--2匹柜式机空调	4800
--1匹壁挂式空调	2000

【提示1】捆绑销售的形式：商品捆绑商品；商品捆绑劳务；劳务捆绑商品；劳务捆绑劳务等。

【提示2】非“买一赠一”的赠品，一般情况下计入销售费用。

## 13. 代理进出口、转口贸易收入

【案例】收入应该按照总额还是净额确认

A公司为上市公司，主要从事外贸进出口贸易，其中自营进出口贸易收入占总收入的2/3，代理进出口、转口贸易收入占总收入的1/3。A公司在核算代理进出口、转口贸易业务时，将从客户收取的全部款项和支出的全部款项（包括上述业务中所涉及的进出口商品的采购价款及相关税费）分别按全额确认为收入和成本；但公司代理的进出口商品价值并未计入资产负债表内的存货项目。

从事代理进出口、转口业务时，代理方 A 公司通常与委托方进行权利和义务约定，签署代理协议。

问题：

- (1) A 公司代理进出口业务的收入应按总额确认还是净额确认？
- (2) A 公司应在何时确认代理进出口业务收入？
- (3) 委托代理合同中的商品是否应计入 A 公司期末存货？

解析：

(1) 本案例中，A 公司的日常活动是根据代理协议为委托人提供代理服务以赚取代理佣金，而非自身进行进出口贸易买卖商品以赚取商品差价而获利，因此 A 公司仅应当将其赚取的代理佣金收入确认为收入，即以净额确认收入。

本案例中，根据 A 公司签署的前述代理进口协议中对委托方和代理方的权利、责任条款以及 A 公司的业务操作流程，对照《国际会计准则第 18 号——收入》准则讲解和美国紧急任务工作小组公告《第 99-19 号——委托人按总额法确认收入与代理人按净额法确认收入》中的相关指引进行综合分析，我们可以作如下判断：A 公司在代理进出口业务中扮演代理方角色；A 公司应按净额法确认代理进出口业务收入，即按 A 公司向委托方收取的代理佣金金额确认收入。

- (2) A 公司代理进出口业务收入的确认时点

根据 A 公司代理 B 公司进口业务的基本操作流程，如果在 A 公司收取 B 公司货款并向 B 公司发货后，与该项代理业务相关的重大风险已转移，且收入确认的其他条件也都得到满足，则 A 公司应在与 B 公司的代理协议履行完毕时确认代理佣金收入。

- (3) 委托代理合同中的商品是否应计入 A 公司期末存货

A 公司作为代理人，在正常情况下对购入的代理货物不需要在资产负债表中确认为存货。

## 知识点二：提供劳务收入的会计核算

### 【历年考题涉及本知识点情况】

本知识点相对于上一个知识点（商品销售收入）会计核算而言，所占比重较小。题型可以是客观题，也可以综合题目，热点是授予客户奖励积分的会计处理、捆绑销售的会计处理。

#### （一）提供劳务交易结果能够可靠估计

采用完工百分比法确认提供劳务收入。企业确定提供劳务交易的完工进度，可以选用下列方法：

1. 已完工作的测量。
2. 已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例。
3. 已经发生的成本占估计总成本的比例。

本期确认的收入 = 劳务总收入 × 本期末止劳务的完工进度 - 以前期间已确认的收入

本期确认的费用 = 劳务总成本 × 本期末止劳务的完工进度 - 以前期间已确认的费用

【例·综合题】B 公司 2015 年 4 月 1 日接受一项劳务合同，合同期限为 2 年，合同收入为 300 万元，原估计总成本为 170 万元（全部为职工薪酬）。资料如下：

年 度	本年已发生成本	估计将要发生成本	预计总成本
至 2015 年末	70 万元	110 万元	180 万元
至 2016 年末	100 万元	20 万元	190 万元
至 2017 年 3 月末	36 万元	0	—

采用已提供的劳务量占应提供的劳务量的百分比法确认收入。

2015 年确认收入 =  $300 \times 9/24 - 0 = 112.50$  (万元)

2015 年确认成本 =  $(70 + 110) \times 9/24 - 0 = 67.50$  (万元)

2016 年确认收入 =  $300 \times 21/24 - 112.5 = 150$  (万元)

2016 年确认成本 =  $(70 + 100 + 20) \times 21/24 - 67.5 = 98.75$  (万元)

2017 年确认收入 =  $300 \times 24/24 - (112.50 + 150) = 37.50$  (万元)

2017 年确认成本 =  $(70 + 100 + 36) \times 24/24 - (67.50 + 98.75) = 39.75$  (万元)

**【例·综合题】**甲公司 2015 年 7 月 1 日接受一项劳务，合同期限为 2 年，合同总收入为 600 万元，初始估计总成本为 400 万元。2016 年由于人工成本大幅度提高，使得预计总成本达到 500 万元。有关资料如下：

年 度	本年已发生成本	估计将要发生成本	预计总成本	本年预收款
至 2015 年末	160 万元	240 万元	400 万元	300 万元
至 2016 年末	150 万元	190 万元	500 万元	200 万元
至 2017 年 6 月 30 日	170 万元	0	—	100 万元

采用已经发生的成本占估计总成本的比例确认收入和费用。假定不考虑各种税费。

(1) 2015 年

借：劳务成本                      160  
     贷：应付职工薪酬               160  
 借：银行存款                      300  
     贷：预收账款                    300

2015 年完工程度 =  $160 / (160 + 240) = 40\%$

2015 年确认收入 =  $600 \times 40\% - 0 = 240$  (万元)

2015 年确认成本 =  $400 \times 40\% - 0 = 160$  (万元)

借：预收账款                      240  
     贷：主营业务收入               240  
 借：主营业务成本                160  
     贷：劳务成本                    160

**【思考题】**

2015 年资产负债表“存货”项目的金额 =  $160 - 160 = 0$  (万元)

影响 2015 年“营业利润”项目的金额 =  $240 - 160 = 80$  (万元)

(2) 2016 年

借：劳务成本                      150

贷：应付职工薪酬 150  
借：银行存款 200  
贷：预收账款 200

2016 年完工程度 =  $(160+150) / (160+150+190) = 62\%$

2016 年确认收入 =  $600 \times 62\% - 240 = 132$  (万元)

2016 年确认成本 =  $(160+150+190) \times 62\% - 160 = 150$  (万元)

借：预收账款 132  
贷：主营业务收入 132  
借：主营业务成本 150  
贷：劳务成本 150

**【思考题】**

2016 年资产负债表“存货”项目的金额 =  $150 - 150 = 0$  (万元)

影响 2016 年营业利润的金额 =  $132 - 150 = -18$  (万元)

(3) 2017 年

借：劳务成本 170  
贷：应付职工薪酬 170  
借：银行存款 100  
贷：预收账款 100

2017 年完工程度 = 100%

2017 年确认收入 =  $600 - 240 - 132 = 228$  (万元)

2017 年确认成本 =  $(160+150+170) - 160 - 150 = 170$  (万元)

借：预收账款 228  
贷：主营业务收入 228  
借：主营业务成本 170  
贷：劳务成本 170

**【归纳】成本类科目**

(1) “生产成本”；(2) “劳务成本”；(3) “开发成本”；(4) “工程施工”

**【例·单选题】**(2014 年考题) 甲公司为设备安装企业。20×3 年 10 月 1 日，甲公司接受一项设备安装任务，安装期为 4 个月，合同总收入 480 万元。至 20×3 年 12 月 31 日，甲公司已预收合同价款 350 万元，实际发生安装费 200 万元，预计还将发生安装费 100 万元。假定甲公司按实际发生的成本占预计总成本的比例确定劳务完工进度。甲公司 20×3 年该设备安装业务应确认的收入是 ( )。

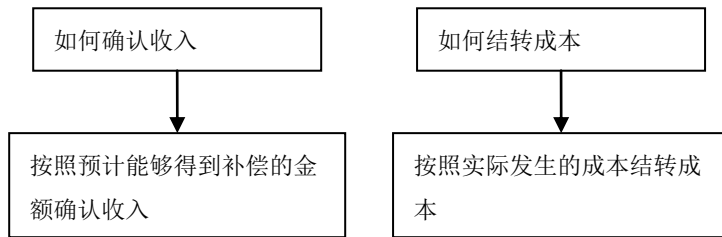
- A. 320 万元    B. 350 万元  
C. 450 万元    D. 480 万元

**【正确答案】**A

**【答案解析】**甲公司 20×3 年该设备安装业务应确认的收入 =  $480 \times 200 / (200 + 100) = 320$  (万元)

(二) 提供劳务交易结果不能可靠估计

企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的，企业不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。



【思考题】假定已经发生成本 6 万元，预计得到补偿的金额为 6 万元（已经预收对方 6 万元）。假定不考虑相关税费问题，确认收入？成本？

【答案】

借：预收账款	6
贷：主营业务收入	6
借：主营业务成本	6
贷：劳务成本	6

【思考题】假定已经发生成本 10 万元，甲公司预计得到补偿的金额为 6 万元（已经预收对方 6 万元）。假定不考虑相关税费问题，则确认收入？成本？

【答案】

借：预收账款	6
贷：主营业务收入	6
借：主营业务成本	10
贷：劳务成本	10

【思考题】假定已经发生成本 10 万元，预计得到补偿的金额为 0。假定不考虑相关税费问题，则确认收入？成本？

【答案】

借：主营业务成本	10
贷：劳务成本	10

(三) 销售商品和提供劳务混合业务

1. 如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，企业应当分别核算销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理。

【例·综合题】A 公司系增值税一般纳税人，采用已经发生的成本占估计总成本的比例确认劳务收入和费用。资料如下：

A 公司 2016 年 11 月 20 日与 B 公司签订一项销售合同，合同规定向 B 公司销售一台大型机床，合同价款为 500 万元，实际成本为 400 万元，商品已经发出并开出增值税发票，增值税销项税额为 85 万元，货款已经收到。

同日与 B 公司签订一项安装合同，合同规定，A 公司负责该台大型机床安装工作，安装费为 50 万元（安装费用的适用的增值税率为 11%），安装完毕后支付安装费。A 公司于本年度 12 月 4 日开始安装，预计于次年 2 月 20 日安装完成。预计安装成本为 25 万元，2016 年已经发生安装费用 10 万元，均为人工费用。2017 年 2 月 20 日全部安装完成，发生安装费用 18 万元，均为人工费用，并于当日收到含税安装费用 55.5 万元，并开出增值税专用发票，增值税销项税额为 5.5 万元。

（1）2016 年有关会计分录。

借：银行存款	585	
贷：主营业务收入		500
应交税费——应交增值税（销项税额）	85	
借：主营业务成本	400	
贷：库存商品		400
借：劳务成本	10	
贷：应付职工薪酬		10

2016 年确认劳务收入 =  $50 \times 10 / 25 = 20$ （万元）

2016 年确认劳务成本 =  $25 \times 10 / 25 = 10$ （万元）

借：应收账款	22.2	
贷：主营业务收入		20
应交税费——待转销项税额	( $20 \times 11\%$ ) 2.2	

会计上收入或利得确认时点先于增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

借：主营业务成本	10	
贷：劳务成本		10

（2）2017 年有关的会计分录。

借：劳务成本	18	
贷：应付职工薪酬		18

2017 年确认劳务收入 =  $50 - 20 = 30$ （万元）

2017 年确认劳务成本 =  $28 - 10 = 18$ （万元）

借：应收账款	33.3	
贷：主营业务收入		30
应交税费——待转销项税额	( $30 \times 11\%$ ) 3.3	

借：应交税费——待转销项税额	5.5	
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）		5.5

借：主营业务成本	18	
贷：劳务成本		18

借：银行存款	55.5	
贷：应收账款		55.5

2. 如果销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，企业应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品进行会计处理。

【例·综合题】A 公司 2016 年 12 月 2 日与 B 公司签订一项销售合同，合同规定向 B 公司销售一台大型设备，合同价款为 1 000 万元（含安装费），同时负责安装调试。按合同规定，安装工作属于销售合同重要组成部分，B 公司在本公司交付商品前预付 200 万元货款，其余价款将在 A 公司将商品运抵 B 公司并安装检验合格后才予以支付。A 公司于本年度 12 月 4 日将该台大型设备运抵 B 公司并开始安装，预计于次年 1 月 31 日全部安装完成。该台大型设备实际成本为 700 万元，预计安装费用为 15 万元，已经发生安装费用 10 万元，均为人工费用。2017 年 1 月 31 日全部安装完成，发生安装费用 6 万元，均为人工费用，其余货款已经收到。

(1) 2016 年有关会计分录。

借：发出商品	700	
贷：库存商品		700
借：银行存款	200	
贷：预收账款		200
借：劳务成本	10	
贷：应付职工薪酬		10

(2) 2017 年有关会计分录。

借：劳务成本	6	
贷：应付职工薪酬		6
借：银行存款		970
预收账款		200
贷：主营业务收入		1 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170	
借：主营业务成本	716	
贷：发出商品		700
劳务成本		16

3. 网络游戏道具作为提供劳务，在其服务期限内确认收入

【案例】甲公司为一家网络游戏开发商，以虚拟道具收费为主要盈利模式，采用总额法确认收入，虚拟道具收费模式下，游戏玩家可以免费登录游戏，但需要在游戏过程中选择一些道具增加经验或技能，以提升娱乐体验。这些道具按照消耗方式，大致可以分为三类：一次性消耗道具，例如，游戏玩家在游戏中购买的飞镖，该飞镖按照游戏规则只能使用一次，用于杀伤对手；有限使用道具，例如，游戏玩家在游戏中购买的马匹，该马匹按照游戏规则可供游戏玩家使用3个月，以提升移动能力；永久性道具，例如，游戏玩家在游戏中的购买的大刀，该大刀按照游戏规则可供玩家持续使用。问题是，甲公司应当将游戏道具作为销售商品还是提供劳务确认收入。

网络游戏道具不同于一般商品。在网络游戏的虚拟世界中，公司向玩家出售某一项道具，实质上是承诺向玩家未来提供一个虚拟世界供其使用和体验。相比较而言，早些网络游戏行业普遍采用的游戏时间收费模式下，按照玩家的游戏在线时间收费，玩家可选择购买游戏点卡或者以包月/包季/包年的形式消费。可以认为，从游戏时间收费模式发展为虚拟道具收费模式，



只是网络游戏行业收费方式的改变，并没有从根本上改变公司经营业务。因此，甲公司应当将游戏道具作为提供劳务，在其服务期限内确认收入。

#### (四) 授予客户奖励积分的处理

企业对该交易事项应当分别以下情况进行处理：

1. 在销售产品或提供劳务的同时，应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值部分确认为收入、奖励积分的公允价值确认为递延收益。

2. 获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得授予企业的商品或服务，在客户兑换奖励积分时，授予企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入。

确认收入的金额 = 递延收益科目余额 × (被兑换用于换取奖励的积分数额 / 预期将兑换用于换取奖励的积分总数)

【例·综合题】某大型超市为增值税一般纳税人。在 2016 年“双十一”商品零售旺季到来之际，开展了顾客购货奖励积分的促销活动。超市规定在 11 月 1 日至 12 月 1 日期间购物每满 100 元(含税)奖励积分 1 分，不足 100 元部分不积分，积分可在 1 年内在本超市兑换任何商品，截止有效期为 2017 年 11 月 1 日，1 个积分可返还现金 5 元。

(1) A 顾客在促销期间，以刷卡方式购买了售价 35100 元(含税)的一批床上用品，并办理了积分卡，超市奖励 A 顾客积分 351 分。该批床上用品适用增值税税率 17%，进货成本为 18000 元。

A 顾客共获得积分 351 分，其价值为 1755 (351×5) 元。

销售收入 = 35100 ÷ 1.17 - 1755 = 30000 - 1755 = 28 245 (元)。

借：银行存款 35 100

贷：主营业务收入 28 245

递延收益 1 755

应交税费——应交增值税(销项税额) 5 100

注：销售收入和递延收益，全额计算销项税额。

借：主营业务成本 18000

贷：库存商品 18000

(2) 假定一，A 顾客在积分兑换期内(2017 年 1 月)在本超市选购一件零售价为 2340 元(含税)的冲锋衣，要求以积分卡上积分 351 分抵付价款，并补付差价。该服装进货成本为 1200 元，适用增值税税率为 17%。经超市确认，A 顾客满足兑换条件，同意 A 顾客以积分抵付形式购买冲锋衣。

销售收入全额计算销项税额；销售收入 = 2340 ÷ 1.17 = 2000 (元)，销项税额 = 2000 × 0.17 = 340 (元)。

借：银行存款 (2340 - 1755) 585

递延收益 1755

贷：主营业务收入 2000

应交税费——应交增值税(销项税额) 340

借：主营业务成本 1200

贷：库存商品 1200。

(3) 假定二，A 顾客在积分兑换期结束仍然未兑换。

逾期失效的积分由于在奖励积分环节已按全额计算了销项税额，所以在积分逾期失效结转计入当期损益时，不需要计算销项税额，将失效时“递延收益”科目的余额，全额确认为当期收入缴纳企业所得税。

借：递延收益 1755

贷：营业外收入 1755

**【例题·综合题】**（2010 年节选）甲公司为综合性百货公司，全部采用现金结算方式销售商品。20×8 年度和 20×9 年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 20×8 年 1 月 1 日，甲公司董事会批准了管理层提出的客户忠诚度计划。该客户忠诚度计划为：办理积分卡的客户在甲公司消费一定金额时，甲公司向其授予奖励积分，客户可以使用奖励积分（每一奖励积分的公允价值为 0.01 元）购买甲公司经营的任何一种商品；奖励积分自授予之日起 3 年内有效，过期作废；甲公司采用先进先出法确定客户购买商品时使用的奖励积分。

20×8 年度，甲公司销售各类商品共计 70 000 万元（不包括客户使用奖励积分购买的商品，下同），授予客户奖励积分共计 70 000 万分，客户使用奖励积分共计 36 000 万分。20×8 年末，甲公司估计 20×8 年度授予的奖励积分将有 60% 使用。

**【要求及答案】**计算甲公司 20×8 年度授予奖励积分的公允价值、因销售商品应当确认的销售收入，以及因客户使用奖励积分应当确认的收入，并编制相关会计分录。

20×8 年度授予奖励积分的公允价值 =  $70\,000 \times 0.01 = 700$ （万元）

20×8 年度因销售商品应当确认的销售收入 =  $70\,000 - 700 = 69\,300$ （万元）

20×8 年度因客户使用奖励积分应当确认的收入 =  $700 \times 36\,000 / (70\,000 \times 60\%) = 600$ （万元）

借：银行存款 70 000

贷：主营业务收入 69 300

递延收益 700

借：递延收益 600

贷：主营业务收入 600

**【思考题】**递延收益的余额 =  $700 - 600 = 100$ （万元）

剩余奖励积分 =  $100 / 0.01 = 10\,000$ （万分）

(2) 20×9 年度，甲公司销售各类商品共计 100 000 万元，授予客户奖励积分共计 100 000 万分，客户使用奖励积分 40 000 万分。20×9 年末，甲公司估计 20×9 年度授予的奖励积分将有 70% 使用。

要求：计算甲公司 20×9 年度授予奖励积分的公允价值、因销售商品应当确认的销售收入，以及因客户使用奖励积分应当确认的收入，并编制相关会计分录。

**【答案】**20×9 年度授予奖励积分的公允价值 =  $100\,000 \times 0.01 = 1\,000$ （万元）

20×9 年度因销售商品应当确认的销售收入 =  $100\,000 - 1\,000 = 99\,000$ （万元）

20×9 年度因客户使用奖励积分应当确认的收入 =  $100 + 1\,000 \times (40\,000 - 10\,000) / (100\,000 \times 70\%) = 528.57$ （万元）

借：银行存款	100 000
贷：主营业务收入	99 000
递延收益	1 000
借：递延收益	528.57
贷：主营业务收入	528.57

**【例·综合题】**（2012 年考题节选）甲公司为通讯服务运营企业。本题不考虑货币时间价值以及税费等其他因素。甲公司于 20×6 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（无需编制与成本结转相关的会计分录）。20×6 年 12 月发生的有关交易或事项如下：

20×6 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。具体为：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。20×6 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），甲公司已收到相关款项。

**【答案】**甲公司应确认的收入金额=10 000×100÷（100+10）=9 090.91 万元。

理由：甲公司取得 10 000 万元的收入，应当在当月提供的服务和下月需要提供的免费服务之间按其公允价值的相对比例进行分配。

借：银行存款	10 000
贷：主营业务收入	9 090.91
递延收益	909.09

#### （五）特殊劳务交易的核算

1. 安装费，在资产负债表日根据安装的完工进度确认收入。安装工作是销售商品附带条件的，安装费在确认销售商品实现时确认收入。

2. 宣传媒介的收费，在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，在资产负债表日根据制作广告的完工进度确认收入。

**【思考题】**2016 年 11 月 30 日 A 公司和广告公司签订一个协议，由广告公司为 A 公司制作一广告宣传片，约定广告公司应在 2017 年 4 月 10 日制作完成。制作完成后将广告片于 2017 年 4 月 30 日交与电视台。合同规定在 2017 年 6 月 1 日至 12 月 31 日电视台播放广告片。广告公司确认收入？电视台确认收入？

**【答案】**

广告公司：

- （1）收入方法：按照完工百分比法确认
- （2）收入时点：分别在 2016 年末、2017 年 4 月确认
- （3）收入名称：广告制作费

电视台：

- （1）时点：在 2017 年 6 月开始确认收入
- （2）收入名称：宣传媒介费

【例·单选题】2015年6月20日，甲公司（电视台某频道）与丙公司签订广告发布合同。合同约定：甲公司在其媒体上播放丙公司的广告，每日发布5秒，播出期限为1年，收费标准为5秒105000元/天，自2015年7月1日起至2016年6月30日止，广告费用为3780万元，于合同签订第二天支付70%的价款。合同签订第二天，甲公司收到丙公司按合同约定支付的70%价款，另外30%价款于2016年1月支付。截止2015年12月31日，甲公司按合同履行其广告服务义务。甲公司2015年应确认的收入为（ ）。

A. 1890 B. 3780 C. 2,646 D. 0

【答案】A

【解析】

借：银行存款 (3780×70%) 2646

贷：主营业务收入 (3780×50%) 1890

预收账款 756

3. 为特定客户开发软件的收费，在资产负债表日根据开发的完工进度确认收入。

4. 包括在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间内分期确认收入。

【思考题】甲企业2016年1月1日，与乙公司签订协议销售商品一批，增值税专用发票上注明价格为100万元，增值税额为17万元。商品已发出，款项已收到。该协议规定，该批商品销售价格的20%属于商品售后5年内提供修理服务的服务费。则甲企业2016年应确认的收入？

【答案】 $100 \times (1 - 20\%) + 100 \times 20\% / 5 = 80 + 4 = 84$  (万元)

5. 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费，在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。

6. 申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在整个受益期内分期确认收入。

7. 属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入。

8. 长期为客户提供重复劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入，如小区的物业管理费，通常是按月提供服务、按月确认收入。

【例·综合题】（2012年考题）甲公司为通讯服务运营企业。本题不考虑货币时间价值以及税费等其他因素。根据资料，分别计算甲公司于20×6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（无需编制与成本结转相关的会计分录）。20×6年12月发生的有关交易或事项如下：

（1）20×6年12月1日，甲公司推出预缴话费送手机活动，客户只需预缴话费5000元，即可免费获得市价为2400元、成本为1700元的手机一部，并从参加活动的当月起未来24个月内每月享受价值150元、成本为90元的通话服务。当月共有10万名客户参与了此项活动。

【答案】根据资料（1），甲公司应确认的收入金额 =  $[5000 \times 2400 \div 6000 + 5000 \times 3600 \div (2400 + 150 \times 24) / 24] \times 10 = 21250$  (万元)

【分析】

应确认手机收入 =  $[5\ 000 \times 2\ 400 \div (2\ 400 + 150 \times 24)] \times 10$  万名 = 20 000 (万元)

应确认通话收入 =  $[5\ 000 \times 3\ 600 \div (2\ 400 + 150 \times 24)] \times 10$  万名  $\div 24 = 1\ 250$  (万元)

合计 = 21 250 (万元)

理由: 甲公司应当将收到的话费在手机销售和通话服务之间按相应公允价值比例进行分配。

手机销售收入应在当月一次性确认, 话费收入随着服务的提供逐期确认。

借: 银行存款 50 000

贷: 预收账款 28 750

主营业务收入 21 250

(2) 20×6 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, 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。

【答案】根据资料 (3), 甲公司应确认的收入金额 = (设备的售价 2 000 + 维修服务价款为  $200 \times 10$  年)  $\times 2\ 200 / (2\ 200 + 1\ 800) = 2\ 200$  (万元)

理由: 因设备销售和设备维护合同相关联, 甲公司应当将两项合同的总收入按照相关设备和服务的相对公允价值比例进行分配。

借: 应收账款 2 200

贷: 主营业务收入 2 200

【拓展】甲公司为通讯服务运营企业。20×6 年 1 月 1 日, 甲公司推出一项新业务, 规定: 甲公司向客户免费提供电信手机一部, 并约定在未来 2 年内, 客户每月缴费并使用 80 元全球通套餐服务。自合同签订日起, 甲公司将该手机提供给客户使用。该手机的成本为 900 元, 市场价格为 1200 元, 每月套餐的服务价值为 50 元。至月末, 有 10 万名客户参与该业务计划, 并签订了合约。假定所有客户均自每月月末缴纳话费, 共分 24 次收取, 且无人提前解约。

假定当期活跃市场上的国债月利率为 5%。 $(P/A, 5\%, 23) = 14.8568$ ;  $(P/A, 5\%, 24) = 15.2470$ ;  
 $(P/F, 5\%, 23) = 0.3256$ ;  $(P/F, 5\%, 24) = 0.3101$ 。

假设企业按年确认收入。不考虑其他因素, 要求: 计算甲公司每年应确认的收入金额, 并编制相关的会计分录。

【答案】企业每月收到价款 =  $80 \times 10 = 800$  (万元)。

甲公司收取价款的现值 =  $800 \times (P/A, 5\%, 24) = 800 \times 15.2470 = 12197.6$  (万元)。

甲公司应该确认手机的收入 =  $12197.6 \times (1200 \times 10) / (1200 \times 10 + 50 \times 12 \times 2 \times 10) = 6098.8$  (万元)

借: 长期应收款 19200 ( $800 \times 12 \times 2$ )

贷: 主营业务收入 6098.8

递延收益 6098.8

未实现融资收益 7002.4

借: 银行存款 800

贷：长期应收款 800

借：递延收益（ $6098.8/24$ ） 254.12

贷：主营业务收入 254.12

借：未实现融资收益 609.88

贷：财务费用（ $19200-7002.4$ ） $\times 0.05=609.88$

【思考题】甲公司（通讯服务运营企业）举办预存话费送自行车活动，预存 600 元话费，赠送自行车一部，自行车购买价款 200 元。当月有 1 万名用户参与活动。会计处理：

借：银行存款 600

贷：预收账款 600

借：销售费用 200

贷：银行存款 200

### 知识点三：让渡资产使用权收入

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题涉及本知识点的内容较少，基本上是客观题目。

#### （一）利息收入

见金融资产章节

#### （二）使用费收入

1. 如果合同或协议规定一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该项资产一次性确认收入；提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。

【思考题】甲公司向乙公司转让某软件的使用权，一次性收费 50 万元，不提供后续服务，款项已经收回。假定不考虑增值税因素。

借：银行存款 50

贷：主营业务收入 50

2. 如果合同或协议规定分期收取使用费的，应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。

【思考题】甲公司向丁公司转让其商品的商标使用权，约定丁公司每年年末按年销售收入的 10% 支付使用费，使用期 10 年。第一年，丁公司实现销售收入 100 万元；第二年，丁公司实现销售收入 150 万元。假定甲公司均于每年年末收到使用费，不考虑增值税因素。甲公司的账务处理如下：

（1）第一年年末确认使用费收入时：

借：银行存款（ $100 \times 10\%$ ） 10

贷：其他业务收入 10

（2）第二年年末确认使用收费收入时：

借：银行存款（ $150 \times 10\%$ ） 15

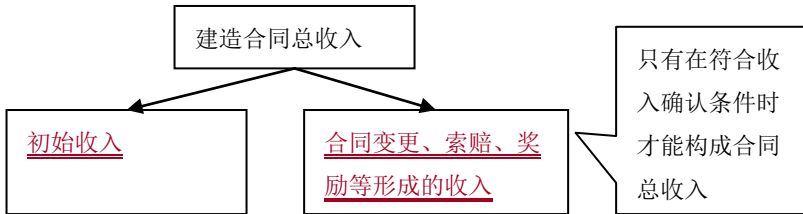
贷：其他业务收入 15

### 知识点四：建造合同收入（含 BOT）

【历年考题涉及本知识点情况】

历年考题年年涉及建造合同总收入的会计核算，基本上是客观题目的计算题。同时综合题主要是与差错更正相结合。

(一) 建造合同收入组成



【思考题】各年合同总收入金额？A 建筑公司与 B 客户签订了一份金额为 10 000 万元的建造合同，建造一座水电站。合同规定的建设期为 2015 年~2017 年 7 月 1 日。同时，合同还规定，水轮机组由客户采购，于 2017 年 3 月 1 日前交付建造承包商安装。合同执行情况如下：

(1) 2015 年由于钢筋水泥价格上涨，A 建筑公司要求客户增加合同价款 3 000 万元，但至 2015 年末客户未同意。

2015 年合同总收入为 10 000 万元，即初始收入。

(2) 2016 年 B 客户提出修改工程图纸，书面通知 A 建筑公司同意增加合同价款 2 000 万元。

2016 年合同总收入 = 10 000 + 2 000 = 12 000 (万元)

(3) 2017 年 B 客户并未在合同规定的时间将水轮机组交付承包商，根据双方谈判的情况，客户同意向 A 建筑公司支付延误工期款 500 万元（索赔收入）。

2017 年合同总收入 = 10 000 + 2 000 + 500 = 12 500 (万元)

(二) 合同成本的组成

1. 合同成本是指为建造某项合同而发生的相关费用，合同成本包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

2. 因订立合同而发生的费用

建造承包商为订立合同而发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益。

3. 零星收益

处置这些残余物资取得的收益应冲减合同成本。

4. 不计入合同成本的各项费用

下列各项费用属于期间费用，应在发生时计入当期损益，不计入建造合同成本：

- (1) 企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用。
- (2) 船舶等制造企业的销售费用。
- (3) 企业为建造合同借入款项所发生的、不符合借款费用规定的资本化条件的借款费用。

例如，企业在建造合同完成后发生的利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以及筹资发生的其他财务费用。

(三) 合同收入和合同费用的确认

1. 建造合同的结果能够可靠地估计

企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。合同完工进度可以按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例、已经完成的合同工作量占合同预计总工作量

的比例、已完合同工作的测量等方法确定。

注意，在采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例计算完工程度时，累计实际发生的合同成本，不包括：

(1) 施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本。

【思考题】某建筑公司承建 A 工程，工期 2 年，A 工程的预计总成本为 2 000 万元。2017 年，该建筑公司的发生人工费用 400 万元，材料费用 500 万元，机械作业费用 250 万元，其他间接费用和工程间接费用 50 万元，合计 1 200 万元。经查明，A 工程领用的材料中有一批虽已运到施工现场但尚未使用，尚未使用的材料成本为 100 万元。根据上述资料计算 2017 年的完工进度是？

【答案】合同完工进度 =  $(1\ 200 - 100) \div 2\ 000 \times 100\% = 55\%$

(2) 在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项，但是根据分包工程进度支付的分包工程进度款，应构成累计实际发生的合同成本。

【思考题】企业要建造一条高速公路，其中有一段建造桥梁，建造桥梁的工程对外分包给另外一个施工企业，工程款项为 10 000 万元，合同规定两年内完成。按规定在两年内按工作量支付分包款。假设第一年完成工作量的 40%，第二年完成 60%。则第一年预付了 5 000 万元的款项，但这 5 000 万元企业是不能全部计入工程成本的，工程成本只能计 4 000 万元。

2. 建造合同的结果不能可靠地估计

如果建造合同的结果不能可靠地估计，则应区别以下情况处理：

(1) 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期作为合同费用；

(2) 合同成本不可能收回的，应当在发生时立即作为合同费用，不确认合同收入。

【例·综合题】某建筑公司与客户签订了一项总金额为 100 万元的建造合同。2016 年实际发生工程成本 40 万元。

(1) 假定一：双方均能履行合同规定的义务，但建筑公司在年末时对该项工程的完工进度无法可靠确定。即已发生的成本预计能够得到补偿。

借：主营业务成本 40

贷：主营业务收入 40

假定二：该公司当年实际发生的工程成本 40 万元不可能收回，这种情况下，该公司应将 40 万元确认为当年的费用，不确认收入，其账务处理如下：

借：主营业务成本 40

贷：工程施工——合同毛利 40

(2) 2017 年，完工进度无法可靠确定的因素消除。采用已发生成本占预计总成本的比例确认收入和费用。本年实际发生成本为 30 万元，预计为完成合同尚需发生的成本为 10 万元，则企业应当计算合同收入和费用如下：

接上年假定一：

合同完工进度 =  $(40 + 30) \div (40 + 30 + 10) = 87.5\%$

确认的合同收入 =  $100 \times 87.5\% - 40 = 47.5$  (万元)

确认的合同成本 =  $(40 + 30 + 10) \times 87.5\% - 40 = 30$  (万元)



确认的合同毛利 = 47.5 - 30 = 17.5 (万元)

借：主营业务成本                    30  
    工程施工——合同毛利       17.5  
    贷：主营业务收入                47.5

接上年假定二：

合同完工进度 = (40 + 30) ÷ (40 + 30 + 10) = 87.5%

确认的合同收入 = 100 × 87.5% - 0 = 87.5 (万元)

确认的合同成本 = (40 + 30 + 10) × 87.5% - 40 = 30 (万元)

确认的合同毛利 = 87.5 - 30 = 57.5 (万元)

借：主营业务成本                    30  
    工程施工——合同毛利       57.5  
    贷：主营业务收入               87.5

### 3. 预计的合同损失

如果建造合同的预计总成本超过合同总收入，则形成合同预计损失，应提取损失准备，并确认为当期费用。合同完工时，将已提取的损失准备冲减合同费用。

#### 【归纳】

	一般存货计提	建造合同计提
计 算	账面价值与可变现净值的差额	预计总成本超过合同总收入的差额 × (1 - 完工率)
计提分录	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	同左
转回分录	借：存货跌价准备 贷：资产减值损失	-----
结转分录	借：存货跌价准备 贷：主营业务成本	同左

**【例·综合题】**(2012年考题节选) 20×5年3月28日，甲公司与乙公司签订了一项固定造价合同。合同约定：甲公司为乙公司建造办公楼，工程造价为7 500万元；工期为自合同签订之日起3年。甲公司预计该办公楼的总成本为6 750万元。工程于20×5年4月1日开工，至20×5年12月31日实际发生成本2 100万元(其中，材料占60%，其余为人工费用。下同)，确认合同收入2 250万元。由于建筑材料价格上涨，20×6年度实际发生成本3 200万元，预计为完成合同尚需发生成本2 700万元。甲公司采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度。

**【要求及其答案】**①计算甲公司20×6年应确认的存货跌价损失金额，并说明理由；②编制甲公司20×6年与建造合同相关的会计分录。

①甲公司20×6年应确认的存货跌价准备损失金额 = [(2 100 + 3 200 + 2 700) - 7 500] × (1 - 66.25%) = 168.75 (万元)；

注：[(2 100 + 3 200) / (2 100 + 3 200 + 2 700)] = 66.25%

理由：甲公司至 20×6 年底累计实际发生工程成本 5 300 万元，预计为完成合同尚需发生成本 2 700 万元，预计合同成本总收入 7 500 万元，预计合同损失为 500 万元（7 500—8 000）；由于已在工程施工中确认了 331.25 万元的合同亏损（解析见下列会计处理），故 20×6 年实际应确认的存货跌价损失为 168.75 万元。

②编制甲公司 20×6 年与建造办公楼相关业务的会计分录：

借：工程施工——合同成本    3 200  
     贷：原材料                    1 920  
         应付职工薪酬            1 280

借：主营业务成本        3 200  
     贷：工程施工——合同毛利    481.25  
         主营业务收入            2 718.75  
         (7500×66.25% - 2250 = 2718.75)

【20×5 年确认毛利=2250-2100=150；20×6 年确认毛利=-481.25；工程施工中确认合同亏损=481.25-150=331.25；20×6 年预计合同成本 8000 万元超过总收入 7500 万元的差额为 500 万元，尚未确认合同亏损=500-331.25=168.75】

借：资产减值损失        168.75  
     贷：存货跌价准备     168.75

【例·综合题】甲公司采用累计实际发生合同成本占合同预计总成本的比例确定完工进度，2015 年 2 月 1 日，甲公司与乙房地产开发商（本题下称“乙公司”）签订了一份住宅建造合同，合同总价款为 24 000 万元，建造期限 2 年，乙公司于开工时预付 20% 的合同价款，如果遇建筑材料价格上涨超过一定幅度时，双方可以协商增加合同价款，如果 2017 年 2 月底工程完工并验收合格，可支付奖金 50 万元。甲公司于 2015 年 3 月 1 日开工建设，初始估计工程总成本为 20 000 万元。有关资料如下：

（1）至 2015 年 12 月 31 日，甲公司实际发生成本 10 560 万元（其中原材料占 50%，职工薪酬占 30%，机械作业费 20%，下同），预计完成合同尚需发生成本 11 440 万元。由于建筑材料价格上涨满足合同约定的变更合同总价款的条件，为此甲公司于 2015 年 10 月 31 日要求增加合同价款 3 000 万元，至年末经商议，乙公司书面同意追加合同价款 1 000 万元。同时结算合同价款 8 000 万元，实际收到 3 200 万元。

①预收 20% 的合同价款

借：银行存款   (24 000×20%) 4 800  
     贷：预收账款                    4 800

②实际发生成本 10 560 万元

借：工程施工——合同成本   10 560  
     贷：原材料                (10 560×50%) 5 280  
         应付职工薪酬       (10 560×30%) 3 168  
         累计折旧            (10 560×20%) 2 112

③结算和实际收到的合同价款

借：预收账款                    4 800

应收账款	3 200
贷：工程结算	8 000
借：银行存款	3 200
贷：应收账款	3 200

【提示】 增值税会计处理规定：

借：应收账款、银行存款

    贷：工程结算

        应交税费——应交增值税（销项税额）

按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额计入“应交税费——待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

#### ④确认的合同收入等

2015 年完工进度 =  $10\ 560 / (10\ 560 + 11\ 440) \times 100\% = 48\%$

2015 年应确认的合同收入 =  $(24\ 000 + 1\ 000) \times 48\% = 12\ 000$ （万元）

2015 年应确认的合同费用 =  $(10\ 560 + 11\ 440) \times 48\% = 10\ 560$ （万元）

2015 年应确认的合同毛利 =  $12\ 000 - 10\ 560 = 1\ 440$ （万元）

借：主营业务成本	10 560
工程施工——合同毛利	1 440
贷：主营业务收入	12 000

#### ⑤报表列报

存货项目：工程施工  $(10\ 560 + 1440) -$  工程结算  $8\ 000 -$  存货跌价准备  $0 = 4\ 000$ （万元）

营业利润： $12\ 000 - 10\ 560 = 1\ 440$ （万元）

(2) 2016 年 1 月，乙公司决定修改部分工程图纸，与甲公司协商一致，增加合同价款 1 500 万元。2016 年甲公司实际发生成本 13 740 万元，年底预计为完成合同尚需发生 2 700 万元。由于建筑材料价格继续上涨，为此甲公司于 2016 年 3 月要求增加合同价款 2 000 万元，乙公司至年末未同意追加合同价款的要求。至 2016 年 12 月 31 日，结算合同价款 16 000 万元，实际收到 16 000 万元。

#### ①实际发生成本 13 740 万元

借：工程施工——合同成本	13 740
贷：原材料	$(13\ 740 \times 50\%) 6\ 870$
应付职工薪酬	$(13\ 740 \times 30\%) 4\ 122$
累计折旧	$(13\ 740 \times 20\%) 2\ 748$

#### ②结算和实际收到的合同价款

借：应收账款	16 000
贷：工程结算	16 000

借：银行存款	16 000
贷：应收账款	16 000

### ③确认的合同收入等

2016 年完工进度 =  $(10\ 560 + 13\ 740) / (10\ 560 + 13\ 740 + 2\ 700) \times 100\% = 90\%$

2016 年应确认的合同收入 =  $(24\ 000 + 1000 + 1\ 500) \times 90\% - 12\ 000 = 11\ 850$  (万元)

2016 年应确认的合同费用 =  $(10\ 560 + 13740 + 2\ 700) \times 90\% - 10\ 560 = 13\ 740$  (万元)

2016 年应确认的合同毛利 =  $11850 - 13\ 740 = -1\ 890$  (万元)

借：主营业务成本	13 740
贷：主营业务收入	11 850
工程施工——合同毛利	1 890

### ④2016 年末确认的合同预计损失，并说明计提存货跌价准备的理由。

=  $[(10\ 560 + 13\ 740 + 2\ 700) - (24\ 000 + 1\ 000 + 1\ 500)] \times (1 - 90\%) = 50$  (万元)

2016 年总损失 =  $[(10560 + 13740 + 2700) - (24000 + 1000 + 1500)] = 500$  (万元)

2016 年累计已经确认损失(工程施工——合同毛利) =  $+1440 - 1890 = -450$  (万元)

尚未确认合同预计损失 =  $500 - 450 = 50$  (万元)

借：资产减值损失	50
贷：存货跌价准备	50

### ⑤报表列报

预收款项项目：  $4\ 000 + (13\ 740 - 1890) - 16\ 000 - 50 = -200$  (万元)。

营业利润：  $11\ 850 - 13\ 740 - 50 = -1\ 940$  (万元)

(3) 至 2017 年 2 月底，甲公司实际发生工程成本 1 700 万元，工程按时完工，甲公司累计实际发生工程成本 26 000 万元。2017 年 2 月底，经商议，乙公司书面同意追加合同价款 1 000 万元，同时 2017 年 2 月底工程完工并验收合格，同意支付奖金 50 万元。同日，出售剩余物资产生收益 10 万元并存入银行。至 2017 年 2 月底，已经结算合同价款 3 550 万元，款项未收到。

#### ①实际发生成本 1 700 万元

借：工程施工——合同成本	1 700
贷：原材料	(1700 × 50%) 850
应付职工薪酬	(1700 × 30%) 510
累计折旧	(1700 × 20%) 340

#### ②结算和实际收到的合同价款

借：应收账款	3550
贷：工程结算	3550

#### ③出售剩余物资产生收益 10 万元

借：银行存款	10
贷：工程施工——合同成本	10

## ④确认的合同收入等

2017 年应确认的合同收入 = (24 000 + 1000 + 1 500 + 1000 + 50) - 12 000 - 11 850 = 3700 (万元)

2017 年应确认的合同费用 = (26 000 - 10) - 10 560 - 13 740 = 1 690 (万元)

2017 年应确认的合同毛利 = 3700 - 1700 = 2010 (万元)

借：主营业务成本                    1690  
     工程施工——合同毛利       2010  
 贷：主营业务收入                 3700

## ⑤合同完工时：

借：存货跌价准备                    50  
     贷：主营业务成本                 50  
 借：工程结算                                 27 550  
     贷：工程施工——合同成本   (10 560 + 13 740 + 1 690) 25 990  
         ——合同毛利       (1 440 - 1 890 + 2010) 1 560

**【例·多选题】** (2014 年考题) 20×2 年 1 月 1 日，甲公司签订了一项总金额为 280 万元的固定造价合同，预计总成本为 240 万元，完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。工程于 20×2 年 2 月 1 日开工，预计于 20×4 年 6 月 1 日完工。20×2 年实际发生成本 120 万元，预计还将发生成本 120 万元。20×3 年实际发生成本 90 万元，由于原材料价格上涨，预计工程总成本将上升至 300 万元。不考虑其他因素，下列甲公司对该建造合同相关的会计处理中，正确的有 ( )。

- A. 20×3 年确认合同毛利 -34 万元
- B. 20×3 年确认建造合同收入 56 万元
- C. 20×2 年确认建造合同收入 140 万元
- D. 20×3 年年末计提存货跌价准备 6 万元

**【正确答案】** ABCD

**【答案解析】** 20×2 年完工进度 = 120 / (120 + 120) × 100% = 50%，故 20×2 年应确认建造合同收入 = 280 × 50% = 140 (万元)；20×3 年完工进度 = (120 + 90) / 300 × 100% = 70%，故 20×3 年应确认合同收入 = 280 × 70% - 140 = 56 (万元)，20×3 年确认合同成本 = 90 (万元)，20×3 年确认合同毛利 = 56 - 90 = -34 (万元)；20×3 年计提的存货跌价准备 = (300 - 280) × (1 - 70%) = 6 (万元)。

#### (四) 与 BOT 和 BT 业务相关收入的确认

##### 1. 建造期间

(1) 项目公司进行项目建造时发生的人工费、材料费、机械使用费

借：工程施工

    贷：银行存款、应付职工薪酬、原材料、累计折旧等

(2) 施工期间发生的贷款利息等借款费用按规定应予资本化的部分

借：工程施工

贷：应付利息

### (3) 建造合同收入、合同的成本确认

建造期间，项目公司对所建项目应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关收入和费用。具体处理方法与前述一般建造合同处理方法相同。其中，合同总收入计算如下：

合同总收入 = BOT 合同规定授予方应支付的合同价款 + 特许经营权（收益权）的公允价值

其中，特许经营权（收益权）的公允价值，也可根据成本加成的方法确定。

### (4) 工程结算的确认和计量

建造合同应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并视以下情况在确认收入的同时，分别确认金融资产和无形资产：

①确认应收的工程款项。合同规定项目建成后一定期间内，项目公司可以无条件地自授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的，或者在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下，授予方按照合同规定负责将差价补偿给项目公司的，应当在确认收入的同时确认金融资产，确认的金融资产应按照金融工具准则进行计量。

借：银行存款、应收账款

贷：工程结算

如果超过且在合同中规定的收款期限比较长，超过了正常信用条件，应考虑折现。

借：长期应收款

贷：工程结算                   【现值】

    未实现融资收益

②确认无形资产，即确认特许经营权的公允价值的。准则规定，合同规定项目公司在项目建成后，从事经营期间内有权向获取服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成无条件收取的权利。

借：无形资产

贷：工程结算

注意问题：这是项目公司对于所建基础设施收益权的确认。对于公共基础设施使用者收费，是一种权利，即有期限的特许经营权；这项权利的行使，可以在未来期间使企业获得利益的流入，且可以计量，因此应确认为无形资产。

### (5) 工程完工结算

BOT 项目工程完工，经授予方、投资方等单位代表验收合格后，并不将设施移交授予方或投资方，也不将设施确认为项目公司的固定资产，但仍应按准则规定结转施工成本，即按工程结算账面余额，借记“工程结算”科目，按工程施工账面价值，贷记“工程施工——合同成本、合同毛利”科目。

### (6) 其他特殊问题

①项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定确认为金融资产。

②所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

③授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产，如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分，不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时，应以其公允价值确认，未移交基础设施前应确认为一项负债。

## 2. 后续运营期间的会计处理

### (1) 收入的确认

基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认与后续经营服务相关的收入。

项目公司按特许经营权合同获准对公共基础设施的服务对象收费时，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。准则规定：按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。

(2) 费用的确认：项目公司在后续服务中支付的各种费用，除管理人员及管理活动费用、应费用化的借款利息、税金及附加、所得税以及与经营活动无关的费用损失等按规定应分别记入“管理费用”、“销售费用”、“税金及附加”、“财务费用”、“营业外支出”等相应科目外，其他与经营活动有关的费用均应记入“主营业务成本”科目。

(3) 无形资产（收益权）摊销。收益权价值应在特许经营权合同规定的经营期内，按直线法摊销，借记“主营业务成本”科目，贷记“累计摊销”科目。

**【例·综合题】**A 环保工程有限公司（以下简称 A 公司）采用“BOT”参与公共基础设施建设，决定投资兴建生活污水处理厂。于 2015 年初开始建设，2016 年底完工，2017 年 1 月开始运行生产。该厂总规模为月处理生活污水 500 万吨，并生产中水每月 400 万吨。该厂建设总投资 5 400 万元，污水处理厂工程由 A 公司投资、建设和经营。施工价款均由 A 公司自付，经营期间，当地政府批准按照每吨 2.6 元的价格销售中水，特许经营期满后，该污水厂将无偿地移交给政府。特许经营期为 20 年，假定特许经营权公允价值为 6 000 万元。合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定，不考虑相关税费。

(1) 2015 年建造期，A 公司实际发生合同费用 3 240 万元，预计完成该项目还将发生成本 2 160 万元；

2015 年完工百分比 =  $3\ 240 \div 5\ 400 = 60\%$

确认合同收入 =  $6\ 000 \times 60\% = 3\ 600$ （万元）

确认合同费用 =  $5\ 400 \times 60\% = 3\ 240$ （万元）

确认合同毛利 =  $3\ 600 - 3\ 240 = 360$ （万元）

借：工程施工——合同成本                      3 240

    贷：原材料等                                      3 240

借：主营业务成本                                  3 240

    工程施工——合同毛利                      360

    贷：主营业务收入                              3 600

借：无形资产（ $6\ 000 \times 60\%$ ）              3 600

    贷：工程结算                                      3 600

国际财务报告准则解释委员会、根据国际准则第 38 号规定：**企业应当在建造期间确认该项无形资产，同时该项无形资产应当自其达到预定可使用状态时进行摊销。**

(2) 2017 年实际发生合同费用 2 160 万元。

确认合同收入 =  $6\ 000 - 3\ 600 = 2\ 400$  (万元)

确认合同费用 =  $5\ 400 - 3\ 240 = 2\ 160$  (万元)

确认合同毛利 =  $2\ 400 - 2\ 160 = 240$  (元)

借：工程施工——合同成本      2 160

    贷：原材料等                      2 160

借：主营业务成本                  2 160

    工程施工——合同毛利          240

    贷：主营业务收入                2 400

借：无形资产                        (6 000 × 40%) 2 400

    贷：工程结算                      2 400

借：工程结算                        6 000

    贷：工程施工——合同成本      5 400

        ——合同毛利                  600

(3) 2017 年初 B 污水处理厂投产，本月实际平均处理污水 500 万吨，每月发生处理污水费用及生产中水费用每吨 1.7 元（不包括特许权摊销费用）。本月实际销售中水 400 万吨。

A 公司 2017 年 1 月 31 日应确认的利润总额 =  $400 \times 2.6 - 500 \times 1.7 - 6\ 000 \div 20 / 12 = 165$  (万元)

### 【案例】BOT 合同的收入确认

A 公司为上市公司，有三家从事污水处理业务的子公司，经营期限均为 30 年。在建造期间，上述三家公司均未实际提供建造服务，而是将污水处理相关设施的建造发包给其他方。BOT 项目有关协议，上述协议中均含有污水保底处理量的保底条款。根据协议，如果实际处理量超过保底处理量，则保底处理量部分按基本单价收费，超过部分按超进水单价收费；如果实际处理量未达到保底处理量，则实际处理量按基本单价收费，未达到部分按欠进水单价收费。超进水单价和欠进水单价均低于基本单价，上述污水处理费均是向协议甲方一相关政府部门或授权机构结算收取。

问题：对上述 BOT 相关业务，如何进行会计处理？

解析：从本案例涉及的 BOT 协议的相关合同条款分析，A 公司在经营期限内获得的收费，可分为两部分，即不受实际处理量影响的固定收费和受实际处理量影响的收费。我们认为，对于不受实际处理量影响的固定收费部分，其实质为 A 公司取得的是无条件地向合同授予方收取确定金额货币资金或其他金融资产的权利，因此应将其确认为金融资产（应收款项）；对于受实际处理量影响的收费部分，则应当按照建造过程中支付的工程价款扣除已确认的金融资产的金額（如适用）确认为无形资产。

【案例】甲公司为一家从事垃圾焚烧发电厂投资、兴建、营运的公司。甲公司与地方政府相关部门签订特许经营合同并成立项目公司开展 BOT 项目。根据合同约定，甲公司负责为项目筹集资金，兴建及运营整个垃圾焚烧发电厂，特许经营期为 30 年；特许权授予方（即地方政府



相关部门)约定在特许经营期内向项目公司提供最低垃圾量,并将按约定的价格支付垃圾处理费,项目公司亦获准出售垃圾焚烧过程中产生的电力、蒸汽或热水等;特许经营权期满后,甲公司需要将有关基础设施整体移交给特许权授予方。在项目建造阶段,甲公司将项目的建造活动发包给具有相应资质的设计单位、设备供应商、施工单位等供应商,这些供应商向项目公司提供土建工程、设备建造及安装等服务。

问题:项目公司能否确认建造服务收入。

解析:该案例中,甲公司虽然将土建工作外包出去,但是其作为项目整体的统筹单位,工作范围远远大于供应商所承担的内容,比如需要对总体统筹、工期、质量、安全、成本等进行控制,组织、协调、筛选合格的承包商完成基础设施建造中的各项任务,负责整个项目的质量和安全工作,保证系统工程整体可以运作达到垃圾处理发电项目的预定运作要求,这些工作直接影响着垃圾焚烧发电项目建造的成功与否和效果的好坏。以设备采购为例,甲公司掌控了垃圾处理项目的核心技术,出于技术保密性需要,甲公司会将设计图纸分拆并分发给不同的设备生产商生产,在各部件回来后再由工程师负责组装。垃圾焚烧发电项目是一项系统集成工程,在这个基础设施系统工程的建造过程中涉及的外包商包括一至两家承包商(例如土建工程承包商、安装工程承包商),土建工作的外包只占整个基础设施建设的一个较小比例。对特许经营委托方而言,只有甲公司才是作为整个基础设施系统工程的总承包商来对其提供服务和承担责任。可以认为,甲公司在垃圾焚烧发电项目建造中承担了对整体基础设施的实质建造工作。这个建造工作不同于通常理解的单体土建项目,而是一个集合了土建、设备、技术等多方面融合的系统工程。在这个系统工程建造过程中,甲公司执行了核心的、关键的工作程序,从而保证了系统工程达到预期设计目的和产能;同时,甲公司承担了建设工作的重大风险和收益,是建设项目的委托人而非代理人。因此,甲公司应当就其提供的基础设施建造服务确认相关的建造收入。

【例·综合题】甲公司设立全资乙公司,从事公路的建设和经营。2015年3月5日,甲公司(合同投资方)、乙公司(项目公司)与某地政府(合同授予方)签订特许经营协议,该政府将一条公路的特许经营权授予甲公司。协议约定,甲公司采用建设——经营——移交方式进行公路的建设和经营,建设期3年,经营期30年;建设期内,甲公司按约定的工期和质量标准建设公路,所需资金自行筹集;公路建造完成后,甲公司负责运行和维护,按照约定的收费标准收取通行费;经营期满后,甲公司应按协议约定的性能和状态将公路无偿移交给政府。项目运行中,建造及经营、维护均由乙公司实际执行。乙公司采用自行建造的方式建造公路,截至2015年12月31日,累计实际发生建造成本20 000万元(其中,原材料13 000万元,职工薪酬3 000万元,机械作业4 000万元),预计完成建造尚需发生成本60 000万元。乙公司预计应收对价的公允价值为项目建造成本加上10%的利润。乙公司对上述交易或事项的会计处理为:

借:工程施工 20 000  
    贷:原材料 13 000  
        应付职工薪酬 3 000  
        累计折旧 4 000

对于该项BOT项目,乙公司能够预计未来收取款项的公允价值,应当相应的确认合同收入与合同成本,完工百分比 $=20\ 000/(20\ 000+60\ 000)=25\%$

借：主营业务成本 20 000  
    工程施工——合同毛利 2 000  
贷：主营业务收入 【 $(20\,000+60\,000) \times (1+10\%) \times 25\%$ 】 22 000  
借：无形资产 【 $20\,000 \times (1+10\%)$ 】 22 000  
    贷：工程结算 22 000

【例·多选题】(2015 年考题) 下列关于会计要素确认的表述中,符合会计准则规定的有( )。

- A. BOT 业务中确认建造服务收入的同时应当确认金融资产或无形资产
- B. 具有融资性质的分期收款销售商品,应当扣除融资因素的影响确认收入
- C. 航空公司授予乘客的奖励积分应当作为确认相关机票收入当期的销售费用处理
- D. 按公允价值达成的售后租回交易中,形成融资租赁的,售价与资产账面价值的差额应当

计入损益

【正确答案】 ABD

【答案解析】 选项 C,应该将奖励积分按照公允价值确认为递延收益,在将来乘客使用时转入使用积分当期的收入金额。

### 知识点五: 政府补助(★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】

本知识点一定是历年考试重点内容,既可以出客观题,也可以出综合题,客观题一般是单选计算题;综合题是与差错更正结合。几乎年年涉及。

#### 一、政府补助的概念

(一) 政府补助的定义和特征

##### 1. 定义

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。

(1) 其主要形式

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。直接免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源,不适用政府补助准则。

(2) 部分减免税款需要按照政府补助准则进行会计处理

① 小微企业在取得销售收入时,应当按照税法的规定计算应交增值税,如其销售额满足税法规定的免征增值税条件时,应当将免征的税额转入当期损益

借: 应交税金——应交增值税

    贷: 其他收益

② 属于一般纳税人的加工型企业根据税法规定招用自主就业退役士兵,并按定额扣减增值税的,应当将减征的税额计入当期损益

借: 应交税金——应交增值税(减免税额)

    贷: 其他收益

(3) 增值税出口退税不属于政府补助

根据税法规定,在对出口货物取得的收入免征增值税的同时,退付出口货物前道环节发生的进项税额,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,所以不属于政府补

助。

## 2. 政府补助的特征

### (1) 政府补助是来源于政府的经济资源

政府主要是指行政事业单位及类似机构。对企业收到的来源于其他方的补助，如有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只是起到代收代付的作用，则该项补助也属于来源于政府的经济资源。

### (2) 政府补助是无偿的

即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价。无偿性是政府补助的基本特征。这一特征将政府补助与政府作为企业所有者投入的资本、政府购买服务等互惠性交易区别开来。

政府如以企业所有者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易。

企业从政府取得的经济资源，如果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，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理，不适用政府补助准则。

需要说明的是，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，只是政府为了推行其宏观经济政策，对企业使用政府补助的时间、使用范围和方向进行了限制。

**【案例】**甲企业是一家生产和销售高效照明产品的企业。国家为了支持高效照明产品的推广使用，通过统一招标的形式确定中标企业、高效照明产品及其中标协议供货价格。甲企业作为中标企业，需以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将高效照明产品销售给终端用户，并按照高效照明产品实际安装数量、中标供货协议价格、补贴标准，申请财政补贴资金。2×15年度，甲企业因销售高效照明产品获得财政资金5 000万元。

问题：甲企业收到的补贴资金5000万元应当按照收入准则的规定进行会计处理？

解析：甲企业虽然取得财政补贴资金，但最终受益人是从甲企业购买高效照明产品的大宗用户和城乡居民，相当于政府以中标协议供货价格从甲企业购买了高效照明产品，再以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将产品销售给终端用户。实际操作时，政府并没有直接从事高效照明产品的购销，但以补贴资金的形式通过甲企业的销售行为实现了政府推广使用高效照明产品的目标。对甲企业而言，销售高效照明产品是其日常经营活动，甲企业仍按照中标协议供货价格销售了产品，其销售收入由两部分构成：一是终端用户支付的购买价款，二是财政补贴资金，财政补贴资金是甲企业产品对价的组成部分。

可见，甲企业收到的补贴资金5000万元应当按照收入准则的规定进行会计处理。

**【案例】**2×15年2月，乙企业与所在城市的开发区人民政府签订了项目合作投资协议，实施“退城进园”技改搬迁。根据协议，乙企业在开发区内投资约4亿元建设电子信息设备生产基地。生产基地占地面积400亩，该宗项目用地按开发区工业用地基准地价挂牌出让，乙企业摘牌并按挂牌出让价格缴纳土地款及相关税费4800万元。乙企业自开工之日起须在18个月内完成搬迁工作，从原址搬迁至开发区，同时将乙企业位于城区繁华地段的原址用地（200亩，按照所在地段工业用地基准地价评估为1亿元）移交给开发区政府收储，开发区政府将向乙企业支付补偿资金1亿元。

问题：乙企业收到的1亿元搬迁补偿资金是否作为政府补助处理？

解析：本例中，为实施“退城进园”技改搬迁，乙企业将其位于城区繁华地段的原址用地交给开发区政府收储，开发区政府为此向乙企业支付补偿资金1亿元。由于开发区政府对乙企业的搬迁补偿是基于乙企业原址用地的公允价值确定的，实质是政府按照相应资产市场价格向企业购买资产，企业从政府取得的经济资源是企业让渡其资产的对价，双方交易是互惠性交易，不符合政府补助无偿性的特点，所以乙企业收到的1亿元搬迁补偿资金不作为政府补助处理，而应作为处置非流动资产的收入。

【案例】丙企业是一家生产和销售重型机械的企业。为推动科技创新，丙企业所在地政府于2×15年8月向丙企业拨付了3000万元资金，要求丙企业将这笔资金用于技术改造项目研究，研究成果归丙企业享有。

问题：丙企业收到的3000万元资金应当按照政府补助准则的规定进行会计处理？

解析：本例中，丙企业的日常经营活动是生产和销售重型机械，其从政府取得了3000万元资金用于研发支出，且研究成果归丙企业享有。所以这项财政拨款具有无偿性，丙企业收到的3000万元资金应当按照政府补助准则的规定进行会计处理。

【例·单选题】(2013年考题)企业享受的下列税收优惠中，属于企业会计准则规定的政府补助的是( )。

- A. 增值税的出口退税
- B. 免征的企业所得税
- C. 减征的企业所得税
- D. 先征后返的企业所得税

【正确答案】D

【例·单选题】下列各项中，应作为政府补助核算的是( )。

- A. 增值税直接减免
- B. 增值税即征即退
- C. 增值税出口退税
- D. 所得税加计抵扣

【正确答案】B

【答案解析】政府补助的特征之一是直接取得资产，而ACD均不符合要求，只有B是政府补助。

【案例】A公司是上市公司，B公司是A公司的控股股东。2×12年，B公司与A公司及其所在地县级人民政府达成三方协议，由B公司先支付给县政府3,000万元，再由县政府以政府补助的形式支付给A公司。A公司收到了县政府拨付的3,000万元后，拟作为政府补助计入当期营业外收入。

问题：A公司将此项“政府补贴”计入当期利润是否恰当？

解析：本案例中，A公司获得的3,000万元“政府补贴”最终由其控股股东B公司承担，县政府将B公司提供的款项，以“政府补贴”名义转交给A公司，县政府只是形式上履行了政府补贴程序，实质上并不是政府无偿给予，此款项不符合政府补助定义中的“从政府无偿取得”的特征，不能够作为政府补助进行会计处理。该“政府补贴”实际出自其控股股东B公司，是基于B公司是A公司控股股东的特殊身份才发生的交易，A公司明显的、单方面从中获益，其经济实质具有资本投入性质，属于权益性交易。

因此, 该交易产生的利得 3, 000 万元应计入权益(资本公积), 不应计入当期利润。

## (二) 政府补助的形式

政府补助的形式主要有政府对企业的无偿拨款、财政贴息、税收返还和无偿划拨非货币性资产等。

## (三) 政府补助的分类

政府补助准则规定, 企业不论通过何种形式取得的政府补助, 在会计处理上应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

## 二、政府补助会计处理

政府补助的无偿性决定了其应当最终计入损益而非直接计入所有者权益。其会计处理有两种方法: 一是总额法, 将政府补助全额确认为收益; 二是净额法, 将政府补助作为相关成本费用的扣减。

与企业日常活动相关的政府补助, 应当按照经济业务实质计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助, 计入营业外收入或冲减相关损失。通常情况下, 若政府补助补偿成本费用是营业利润之中的项目, 或该补助与日常销售行为密切相关, 如增值税即征即退等, 则认为该政府补助与日常活动相关。

### (一) 与资产相关的政府补助

与资产相关的政府补助是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

#### 1. 企业收到货币性资产

企业通常先收到补助资金在按照政府要求, 将补助资金用于购建固定资产和无形资产等长期资产。其会计处理方法有两种可供选择:

##### (1) 总额法

##### ①企业收到补助资金时

借: 银行存款

贷: 递延收益

##### ②在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入损益

借: 递延收益

贷: 其他收益

**【思考题】**甲公司新建厂房项目为当地政府的重点支持项目。2017 年 1 月 2 日, 甲公司收到政府拨款 3 000 万元, 用于补充厂房建设资金。2017 年 6 月 30 日新建厂房完工达到预定可使用状态交付使用, 成本 12 000 万元, 预计使用年限 20 年, 采用直线法计提折旧, 不考虑净残值。假定直线法为分摊政府补助的合理方法。

2017 年固定资产计提折旧 =  $12\ 000 / 20 \times 6 / 12 = 300$  (万元)

2017 年递延收益分摊转为其他收益 =  $3\ 000 / 20 \times 6 / 12 = 75$  (万元)

**【思考题】**假定为无形资产?

2017 年无形资产摊销 =  $12\ 000 / 20 \times 7 / 12 = 350$  (万元)

2017 年递延收益分摊转为其他收益的金额 =  $3\ 000 / 20 \times 7 / 12 = 87.5$  (万元)

③相关资产在使用寿命结束时和结束前被处置，尚未分摊的递延收益余额，应当一次性转入资产处置当期的资产处置收益，不再予以递延。

借：递延收益  
贷：营业外收入

(2) 净额法

①企业收到补助资金时

借：银行存款  
贷：递延收益

②将补助冲减相关资产账面价值。

借：固定资产、无形资产  
贷：银行存款

同时：

借：递延收益  
贷：固定资产、无形资产

企业对某项经济业务，选择总额法或净额法后，应当对该业务一贯的运用该方法，不得随意变更。

2. 企业收到长期非货币性资产

政府无偿给予企业长期非货币性资产。如无偿给予的土地使用权和天然起源的森林等。对无偿给予的非货币性资产，企业应当按照公允价值或名义金额对类似补助进行计量。

(1) 收到非货币性资产时，

借：相关资产科目  
贷：递延收益

(2) 在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入损益

借：递延收益  
贷：其他收益

对以名义金额计量的政府补助在取得时计入当期损益。

**【例·计算分析题】**按照国家有关政策，企业购置环保设备可以申请补贴。以补偿其环保支出丁企业于 2008 年 1 月向政府有关部门提交了 210 万元的补助申请，作为对其购置环保设备的补贴。2008 年 3 月 15 日，丁企业收到政府补助 210 万元。2008 年 4 月 20 日丁企业购入不需要安装环保设备，实际成本为 480 万元，使用寿命 10 年，采用直线法计提折旧，不考虑净残值。2016 年 4 月丁企业出售了这台设备，取得价款 120 万元。不考虑增值税。丁企业会计处理如下：

方法一：总额法会计处理	方法二：净额法会计处理。
(1) 2008 年 3 月 15 日，实际收到财政拨款确认递延收益	
借：银行存款 210 贷：递延收益 210	借：银行存款 210 贷：递延收益 210
(2) 2008 年 4 月 20 日购入设备	
借：固定资产 480 贷：银行存款 480	借：固定资产 480 贷：银行存款 480

	同时： 借：递延收益 210 贷：固定资产 210
(3) 自 2008 年 5 月起，每个资产负债表日（月末）计提折旧，同时分摊的递延收益	
①计提折旧（假设该设备用于污染物排放测试，折旧费用计入制造费用） 借：制造费用 4 贷：累计折旧 (480/10/12) 4 ②月末分摊递延收益 借：递延收益 (210/10/12) 1.75 贷：其他收益 1.75	①计提折旧（假设该设备用于污染物排放测试，折旧费用计入制造费用） 借：制造费用 2.25 贷：累计折旧 [(480-210)/10/12]2.25
(4) 2016 年 4 月出售设备同时转销递延收益余额	
①出售设备 借：固定资产清理 96 累计折旧 (480/10×(8+7×12+4)/12) 384 贷：固定资产 480 借：银行存款 120 贷：固定资产清理 96 营业外收入 24 ②转销的递延收益余额 借：递延收益 42 贷：营业外收入 42	①出售设备 借：固定资产清理 54 累计折旧 (270/10×(8+7×12+4)/12) 216 贷：固定资产 (480-210)270 借：银行存款 120 贷：固定资产清理 54 营业外收入 66

【例·单选题】（2012 年考题）20×6 年 4 月，甲公司拟为处于研究阶段的项目购置一台实验设备。根据国家政策，甲公司向有关部门提出补助 500 万元的申请。20×6 年 6 月，政府批准了甲公司的申请并拨付 500 万元，该款项于 20×6 年 6 月 30 日到账。20×6 年 6 月 5 日，甲公司购入该实验设备并投入使用，实际支付价款 900 万元（不含增值税额）。甲公司采用年限平均法按 5 年计提折旧，预计净残值为零。不考虑其他因素，甲公司因购入和使用该台实验设备对 20×6 年度损益的影响金额为（ ）。

A. -40 万元 B. -80 万元 C. 410 万元 D. 460 万元

【正确答案】A

【答案解析】甲公司因购入和使用该台实验设备对 20×6 年度损益的影响金额 =  $-900/5 \times 6/12 + 500/5 \times 6/12 = -40$ （万元）

## （二）与收益相关的政府补助

1. 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的

（1）如果收到时，暂时无法确定判断企业能否满足政府补助所附条件。

借：银行存款

贷：其他应付款

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。

借：其他应付款

贷：递延收益

如果收到时，客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，则应当确认为递延收益

借：银行存款

贷：递延收益

(2) 在确认费用和损失期间计入当期损益，或冲减相关成本。

**【例·计算分析题】**甲企业于 2014 年 3 月 15 日与企业所在地地方政府签订合作协议，根据协议约定当地政府向甲企业提供 1000 万元奖励基金，用于企业的人才激励和人才引进奖励。甲企业必须按年向当地政府报送详细的资金使用计划，并按规定用途使用资金。协议同时还约定，甲企业自获得奖励起 10 年内注册地不迁离本区，否则政府有权追回奖励资金。甲企业于 2014 年 4 月 10 日收到 1000 万元补助资金。分别在 2014 年 12 月、2015 年 12 月、2016 年 12 月使用了 400 万元、300 万元、300 万元于发放给总裁级别高管年度奖金。

本例中，甲企业应当在实际收到补助资金时，应当先判断是否满足的递延收益确认条件。如果暂时无法确定甲企业能否满足政府补助所附条件（在未来 10 年内不得离开该地区），则应当将收到的补助资金先计入“其他应付款”科目，待客观情况表明企业其能够满足政府补助所附条件后再转入“递延收益”科目。

如果客观情况表明甲企业在未来 10 年内离开该地区的可能性很小，比如通过成本效益分析认为甲企业离开地区的成本大大高于收益，则甲企业在收到补助资金时应当计入“递延收益”科目。实际按规定用途使用资金时再结转计入当期损益。

甲企业选择将该政府补助冲减管理费用。账务处理如下：

(1) 2014 年 4 月 10 日甲企业实际收到补助资金，客观情况表明甲企业在未来 10 年内离开该地区的可能性很小：

借：银行存款 1000

贷：递延收益 1000

(2) 2014 年 12 月、2015 年 12 月、2016 年 12 月甲企业将补贴资金发放高管奖金时：

借：递延收益 400

贷：管理费用 400

借：递延收益 300

贷：管理费用 300

借：递延收益 300

贷：管理费用 300

2. 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

这一类补助，通常与企业已经发生的行为有关，是对企业已发生的成本费用或损失补偿。或是对企业过去行为的奖励。如果企业已经实际收到补贴资金，应当按照实际收到金额计入当期损益或冲减相关成本。如果会计期末企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定



后就相应地获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业。企业应当在这项补贴成为应收款时按照应收的金额予以确认计入当期损益或冲减相关成本。

**【例·计算分析题】**乙企业销售其自主开发生产的动漫软件，按照国家有关规定该企业的这种产品适用的增值税即征即退政策，按 17% 的税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分，实行即征既退。2016 年 1 月该企业实际缴纳增值税 50 万元，实际退回 10 万元。由于软件企业即征即退增值税属于与企业的日常经营活动密切相关的补助，所以实际收到退回的增值税时，账务处理如下：

借：银行存款 10  
    贷：其他收益 10

**【例·计算分析题】**丙企业 2015 年 11 月遭受重大自然灾害，并于 2015 年 12 月 20 日收到了政府补助资金 200 万元，由于是与企业日常活动无关的政府补助，所以计入营业外收入。账务处理如下：

借：银行存款 200  
    贷：营业外收入 200

**【例·计算分析题】**丁企业是集芳烃技术研发、生产于一体的高新技术企业。芳烃的原料是石脑油，石脑油按成品油项目在生产环节征消费税，根据国家有关规定，对使用燃料油石脑油生产乙烯芳烃的企业购进并用于生产乙烯芳烃类化工产品的石脑油、燃料油，按照实际耗用数量退还所含消费税。假定丁企业石脑油单价为 5333 元/吨（其中消费税 2105 元/吨）。本期将 115 吨石脑油投入生产，石油脑转换率 1.15:1（1.15 吨石油脑可生产 1 吨乙烯芳烃），共生产乙烯芳烃 100 吨。

丁企业根据当期产量及所购原材料供应商的消费税证明，申请退还相应的消费税，当期应退消费税为  $100 \times 1.15 \times 2105 = 242\,075$ （元），丁企业在期末结转存货成本和主营业务成本之前，做如下会计处理：

借：其他应收款 242 075  
    贷：生产成本 242 075

**【例·计算分析题】**A 公司自财政部门取得以下款项：  
要求：编制相关的会计分录。

（1）A 公司 2016 年安置了职工再就业，按照国家规定可以申请财政补助资金 30 万元，A 公司按规定办理了补贴资金申请手续。2016 年 12 月收到财政拨付奖励资金 30 万元。

借：银行存款 30  
    贷：其他收益 30

（2）A 公司 2017 年 2 月 20 日收到拨来的以前年度已完成重点科研项目的经费补贴 30 万元。

借：银行存款 30  
    贷：管理费用 30

3. 已计入损益的政府补助需要退回的，应当分别下列情况进行处理：

- （1）初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值；
- （2）存在尚未摊销的递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；

(3) 属于其他情况的直接计入当期损益。

【例·计算分析题】沿用上述与资产相关政府补助的【例·计算分析题】。假设 2009 年 5 月，有关部门在对丁企业的检查中发现，丁企业不符合申请补助的条件，要求丁企业退还补贴款。丁企业于当月退还了补贴款 210 万元。丁企业的账务处理如下。

方法一：总额法会计处理。	方法二：净额法会计处理。
应当结转的递延收益并将超出部分计入当期损益。注：2008 年 4 月 20 日递延收益开始摊销，至 2009 年 5 月，摊销 1 年。	<u>应当视同一开始就没有收到政府补助，调整相关资产账面价值。应调整固定资产成本和累计折旧，将实际退回金额与账面价值调整数之间的差额计入当期损益。</u>
借：递延收益 (210-210/10) 189 营业外支出 21 贷：银行存款 210	借：固定资产 210 营业外支出 21 贷：累计折旧 21 银行存款 210

【例·计算分析题】甲企业于 2014 年 11 月与某开发区政府签订合作协议，在开发区内投资设立生产基地，协议约定，开发区政府自协议签订之日起六个月内向甲企业提供 300 万元产业补贴资金用于奖励该企业在开发区内投资。甲企业自获得补贴起 5 年内注册地址不迁离本区。如果甲企业在此期间内提前搬离开发区，开发区政府允许甲企业按照实际留在本区的时间，保留部分补贴并按剩余时间追回补贴资金。甲企业于 2015 年 1 月 3 日收到补贴资金。

假设甲企业在实际收到补贴资金时，客观情况表明甲企业在未来 5 年内搬离开发区可能性很小。甲企业应当在收到补助资金时计入“递延收益”科目。由于协议约定如果甲企业提前搬离开发区，开发区政府有权追回部分补贴，说明企业每年留在开发区一年，就有权取得与这一年相关的补助，与这一年补助有关的不确定性基本消除。补贴收益得以实现，所以应当将补贴在 5 年内平均摊销结转计入损益。甲企业账务处理如下：

(1) 2015 年 1 月 3 日，甲企业实际收到补贴资金。

借：银行存款 300  
    贷：递延收益 300

(2) 2015 年 12 月 31 日及以后年度，甲企业分期将递延收益结转计入当期损益：

借：递延收益 (300/5) 60  
    贷：其他收益 60

假设 2017 年 1 月，因甲企业重大战略调整，搬离开发区，开发区政府根据协议要求甲企业退回补贴款 180 万元。

借：递延收益 (300-60×2) 180  
    贷：其他应付款 180

【案例】政府补助的确认时点和以应收金额计量的条件。

A 公司为农业上市公司。根据财政部、农业部印发的成品油价格补助专项资金管理办法，省级行业主管部门对审核通过并取得资格证书的企业，根据补助用量和固定补助价格申报专项补助资金。

A 公司 2×11 年年报披露，虽然 A 公司已经通过了 2×11 年度的资质审查，但是由于未实际收取补助款项，出于谨慎性角度考虑，公司并未确认尚未实际收取的 2×11 年度专项补助，待实际收取时方予以确认并计入收到当期的损益。

2×12 年 3 月，A 公司再次通过了 2×12 年度的年度资质审核。2×12 年 6 月，A 公司实际收取了其 2×11 年度的价格补助专项资金共计 3600 万元。

2×12 年 12 月，省财政厅和行业主管部门根据 A 公司上报测算的 2×12 年度补助用水量，预拨 A 公司 2×12 年度补贴资金共计 2100 万元。

2×13 年 2 月，当地行业主管部门批复的实际补助用水量与 A 公司上报测算数量一致。A 公司 2×12 年年报在 2×13 年 2 月尚未公告。

问题：A 公司在编制 2×12 年年报时，是否应将实际收取的 2×12 年度的补贴资金确认为当期损益？

解析：本案例中，A 公司已经在 2×12 年实际收取了 2×12 年度的专项补助资金，因此，A 公司能否在 2×12 年确认相关专项补助的关键点在于，分析其是否已经符合财政扶持政策规定的相关条件，是否存在退还补助款的可能性。本案例中，A 公司取得的专项补助的发放主体为当地财政厅和省级行业主管部门，补助文件中索引的政策依据清晰无歧义，A 公司已经通过了 2×12 年度的资质审核，且期后行业主管部门批复的实际用水量与原测算数量一致。因此，在已经符合财政扶持政策规定的相关条件且已足额收取补助金额的情况下，A 公司应将取得政府补助计入 2×12 年损益。

【例·多选题】（2012 年考题）甲公司为境内上市公司，20×6 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可供出售金融资产当年公允价值增加额 140 万元；（3）收到税务部门退还的增值税款 100 万元；（4）收到政府对公司前期已发生亏损的补贴 500 万元。甲公司 20×6 年对上述交易或事项会计处理正确的有（ ）。

- A. 收到退还的增值税款 100 万元确认为资本公积
- B. 收到政府亏损补贴 500 万元直接计入当期损益或冲减相关成本
- C. 取得其母公司 1 000 万元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

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，收到退还的增值税款 100 万元属于政府补助，应计入其他收益。

【例·多选题】下列各项表述正确的有（ ）。

- A. 实际收到先征后返方式退还的增值税税额 100 万元，属于政府补助
- B. 实际收到先征后返方式退还的所得税税额 200 万元，属于政府补助
- C. 实际收到增值税出口退税 300 万元，不属于政府补助
- D. 实际收到行政无偿划拨的土地使用权，其公允价值 400 万元，属于政府补助

【正确答案】ABCD

### (三) 特定业务的会计处理

#### 1. 综合性项目政府补助

综合性项目政府补助, 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, 应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理。

**【例·计算分析题】**2013年6月15日, 某市科技创新委员会与乙企业签订了科技计划项目合作书。拟对于企业的新药临床研究项目提供研究补助资金。该项目总预算600万元, 其中, 市科技创新委员会资助200万元, 乙企业自筹400万元。政府资助的200万元用于补助设备费60万元, 材料费用15万元, 测试化验加工费95万元, 差旅费10万元, 会议费5万元, 专家咨询费8万元, 管理费用7万元。本例中除设备费用外的其他各项费用都计入研发支出。市科技创新委员会应当在合同签订之日起30日内将资金拨付给乙企业。根据双方约定, 乙企业应当按合同规定的开支范围, 对市科技创新委员会资助的经费实行专款专用。项目实施期限为自合同签订之日起30个月, 期满后乙企业如未通过验收, 在该项目实施期满后3年内不得再向市政府申请科技补贴资金。乙企业于2013年7月10日收到补助资金。在项目期内按照合同约定的用途使用了补充资金, 其中乙企业于2013年7月25日按项目合同书的约定购置了相关设备。设备成本150万元, 其中使用补助资金60万元, 该设备使用年限10年, 采用直线法计提折旧, 不考虑残值, 假设本例中不考虑相关税费。

本例中, 乙企业收到的政府补助是综合性项目政府补助, 需要区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助并分别进行处理。假设乙企业对收到的与资产相关的政府补助选择净额法进行会计处理。乙企业会计处理如下:

(1) 2013年7月10日乙企业实际收到政府补贴资金时:

借: 银行存款 200

贷: 递延收益 200

(2) 2013年7月25日购入设备, 设备成本150万元, 其中使用补助资金60万元,

借: 固定资产 150

贷: 银行存款 150

借: 递延收益 60

贷: 固定资产 60

(3) 自2013年8月起, 每个资产负债表日(月末)计提折旧, 折旧费用计入研发支出

借: 研发支出 $[(150-60)/10/12]0.75$

贷: 累计折旧 0.75

(4) 对其他与收益相关的政府补助, 乙企业按规定用途, 实际使用补助资金时计入损益, 或者在实际使用的当期期末根据当期累计使用的资金额计入损益。

借: 递延收益

贷: 管理费用等损益类科目

**【例·计算分析题】**甲公司为增值税一般纳税人, 2017年自财政部门取得以下款项:

(1) 2017 年 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 2017 年 7 月开始进行的一项研发项目的前期研究。该研发项目预计周期为两年, 预计将发生研究支出 3 000 万元。项目自 2017 年 7 月开始启动, 至年末累计发生研究支出 1 500 万元(均为薪酬)。

借: 银行存款 1 860

贷: 递延收益 1860

借: 研发支出——费用化支出 1500

贷: 应付职工薪酬 1500

借: 管理费用 1500

贷: 研发支出——费用化支出 1500

借: 递延收益 (1 860/2×6/12) 465

贷: 管理费用 465

(2) 2017 年 7 月 20 日, 12 月 30 日, 收到战略性新兴产业研究补贴 4000 万元, 该项目至取得补贴款时已发生研究支出 1600 万元, 其中费用化支出 1000 万元, 资本化支出 600 万元, 均为薪酬, 预计项目结束前仍将发生研发支出 2400 万元。

该政府补助资助的是企业的研究项目, 属于与收益相关的政府补助, 应当按照已发生支出占预计总支出的比例结转计入损益。

借: 银行存款 4000

贷: 递延收益 4000

借: 研发支出——费用化支出 1000

——资本化支出 600

贷: 应付职工薪酬 1600

借: 管理费用 1000

贷: 研发支出——费用化支出 1000

借: 递延收益 1600

贷: 管理费用 1000

研发支出——资本化支出 600

## 2. 财政贴息

财政贴息是政府为支持特定领域或区域发展, 根据国家宏观经济形势和政策目标。对承贷企业的银行借款利息给与的补助。企业取得政策性优惠, 贷款贴息的应区分以下两种情况:

### (1) 财政将贴息资金拨付给贷款银行

在财政将贴息资金拨付给贷款银行的情况下, 由贷款银行以政策优惠利率向企业提供贷款。在这种方式下, 受益企业按照优惠利率向贷款银行支付利息。没有直接从政府取得利息补助。企业可以选择以下方法之一进行会计处理。

①以实际收到的金额作为借款的入账价值, 按照借款本金和该政策性优惠利率计算借款费用。

②以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用,实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益,递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销,冲减相关借款费用。

企业选择了上述两种方法之一后,应当一致地运用,不得随意变更。

**【例·计算分析题】**2015年1月1日丙企业向银行贷款100万元,期限2年,按月计息,按季度付息,到期一次还本。由于该笔贷款资金将被用于国家扶植产业,符合财政贴息条件,所以贷款利率显著低于丙企业取得同类贷款的市场利率。假设丙企业取的同类贷款的市场利率为9%。丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为3%,丙企业按年向银行支付贷款利息。财政按年向银行拨付贴现利息。贴息后实际支付的年利率为3%,贷款期间利息费用满足资本化条件,计入相关在建工程的成本。假定借款的公允价值为890 554元,计算过程见教材P286~P287。

方法一	方法二
2015年1月1日,取银行贷款100万元。 借:银行存款 1 000 000 贷:长期借款——本金 1 000 000	2015年1月1日,取银行贷款100万元。 借:银行存款 1 000 000 长期借款——利息调整 109 446 贷:长期借款——本金 1 000 000 递延收益 109 446
2015年1月31日起,每月末按月计利息。实际承担的利息支出=1 000 000×3%/12=2500(元) 借:在建工程 2 500 贷:应付利息 2 500	2015年1月31日起,每月末按月计利息。实际承担的利息支出=890 554×9%/12=6679(元) 借:在建工程 6679 贷:应付利息 2 500 长期借款——利息调整 4 179 同时摊销递延收益 借:递延收益 4 179 贷:在建工程 4 179

这两种方法计入在建过程的利息支出是一致,均为2500元,所不同的是第一种方法长期借款在资产负债表中反映账面价值为1 000 000元,第二种方法长期借款在资产负债表中反映账面价值为890 554元,递延收益109 446元,每个月采用实际利率法摊销。

(2) 财政将贴息资金拨付给受益企业

财政将贴息资金拨付给受益企业,企业先按照同类贷款实际市场利率向银行支付利息,财政部门定期与企业结算贴息。在这种方式下,由于企业先按同类贷款市场利率向银行支付利息,所以实际收到的借款金额通常就是借款的公允价值,企业应当将对应的贴现利息冲减相关借款费用。

**【例·计算分析题】**丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为9%,并且按月计提利息,按季度向银行支付贷款利息。以付息凭证向财政申请贴息资金。财政部门按年与丙企业结算贴现资金。

(1) 2015年1月1日也取得银行贷款100万元。

借:银行存款 1 000 000

贷:长期借款——本金 1 000 000

(2) 2015 年 1 月 31 日起每月末按月计利息。

应向银行支付的利息金额=1 000 000×9%/12=7500 (元)

实际承担的利息支出=1 000 000×3%/12=2500 (元)

借：在建工程 7 500

贷：应付利息 7 500

借：其他应收款 5000

贷：在建工程 5000

### 【案例】政府补助的认定

A 公司为上市公司，从 2×08 年开始受政府委托进口医药类特种原料 M，再将 M 销售给国内的生产企业，加工出产品 N 销售给最终顾客。产品 N 的销售价格由政府确定。由于国际市场上原料 M 的价格上涨，而国内产品 N 的价格保持稳定不变，形成进销倒挂的局面。2×11 年之前，A 公司销售给生产企业的时候以原料 M 的进口价格为基础定价，国家财政对生产企业进行补贴；2×11 年之后，国家规范补贴款管理，改为限定 A 公司对生产企业的销售价格，然后对 A 公司的进销差价损失由国家财政给予返还，差价返还金额以销售价格减去加权平均采购成本的价差乘以销售给生产企业的数量计算。

问题：A 公司收到的差价返还款是否应作为政府补助进行处理？

解析：从交易的实质看，是 A 公司代替政府履行从国外采购材料的职能，我们是否可以认为 A 公司从政府取得的资产并不是无偿的，而是交易对价的一部分。将在同一项交易中，针对同一标的资产从指定企业收到的销售款作为收入，同时从政府收到的对价部分确认也应确认收入，这样处理在一定程度才能公允地反映交易实质。

从公司的经营模式看，从国外进口 M 材料，按照固定价格销售给指定企业，然后从政府获取差价就是 A 企业的日常经营方式。从政府收取的对价属于企业的日常活动，更符合收入的界定。

在本案例中虽然公司是从国家财政取得补贴款，但该补贴款实质上是对 A 公司销售产品部分价格的收回，原则上不属于政府补助。

类似的，企业专为可再生能源发电项目接入电网系统而发生的工程投资和运行维护费用，以及国家投资或补贴建设的公共可再生能源独立电力系统所发生的合理的运行和管理费用超出销售电价的部分，按规定取得可再生能源电价附加补助资金的，按收到或应收的补助金额，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记“主营业务收入”。

**【例·计算分析题】**2016 年 12 月，甲公司收到财政部门拨款 2000 万元，系对甲公司 2016 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，但在纳入国家计划内政策体系后，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。2016 年甲公司共销售政策范围内 A 商品 1000 件。

**【解析】**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。会计处理如下：

借：应收账款、银行存款 5000

贷：主营业务收入 5000

借：主营业务成本 2500

贷：库存商品 2500

【案例】2015 年国电电力年报：

计入当期损益的政府补助

单位：元 币种：人民币

补助项目	本期发生金额	上期发生金额	与资产相关/与收益相关
税收返还	105,516,193.97	317,679,570.59	与收益相关
政府扶持资金	61,773,821.14	115,463,660.91	与收益相关
环保专项资金	1,543,230.00	8,594,200.00	与收益相关
淘汰落后产能奖励		9,155,300.00	与收益相关
递延收益	111,841,535.09	92,091,575.67	与资产相关
合计	280,674,780.20	542,984,307.17	

### 【案例】政府补助性质的判断

A 公司为上市公司，2×13 年 12 月，A 公司与其所在地工业园管委会签订协议，实施异地搬迁扩建。A 公司将在该工业园建设新的厂房。协议约定：

(1) A 公司将以 150 元/平方米的单价取得 20 万平方米土地使用权，土地出让金总金额 3,000 万元。

(2) A 公司交纳全部土地出让金后 5 个工作日内，管委会以“进园企业科技创新扶持资金”的形式向 A 公司支付 3,000 万元扶持资金。

A 公司认为，在与管委会进行进园谈判时，就提出了科技创新扶持资金的申请，但对方表示当地经济落后，政府财政资金少等困难，能否在引入成功时再提供。因此，考虑到在 A 公司交纳土地出让金之后，对方就有财政收入，故约定第一笔科技创新扶持资金应该在对方收到土地出让金之后拨付。公司认为该资金并不是针对土地款进行的补偿，应该作为与收益相关的政府补助。

问题：A 公司将 3,000 万创新扶持资金作为收益相关的政府补助是否恰当？

解析：本案例中，按照协议约定，A 公司收到的第一笔 3,000 万元的资金，是以“进园企业科技创新扶持资金”的形式取得的，并不是针对土地款所进行的补偿，也不是针对随后的厂房建设。之所以要以土地出让金的缴纳为前提，是出于政府财政资金的考虑。此外，A 公司在申请补助时，也是以科技创新扶持的名义提出的申请。

因此，本案例中没有充分证据表明 A 公司收到的第一笔 3,000 万元科技创新扶持资金属于与资产相关的政府补助。按照会计准则的规定，公司应将其作为与收益相关的政府补助处理。

### 【案例】如何判断政府补助是与资产相关还是与收益相关

A 公司是主业为制造业的上市公司。2×13 年 10 月，A 公司某节能技术改造项目正式经当地经济发展局核准，该项目属于国家重点节能技术改造项目，项目总投资为 1.8 亿元，其中长期资产的建设投资额为 1.5 亿元，流动资金等其他投资额合计 3000 万元。A 公司同时也就该



技改项目向当地政府申请补助，补助用途为资产建设投资。2×14 年度，A 公司全额收取“中央预算投资”项下的政府补助 1000 万元，相关补助文件未明确上述政府补助是与收益相关还是与资产相关。

问题：A 公司收取的政府补助应分类为与资产相关还是与收益相关？

解析：实务中会计处理的难点在于，有时候政府补助的文件并未明确列明其补助的对象。我们认为，上市公司不应因政府文件并未表明补助对象就可以任意将其认定为是与收益相关的政府补助，而应结合公司向政府申请补助时所注明的目的、项目性质、补助用途以及政府下发补助时索引的政策依据等，基于实质重于形式的原则进行综合判断。如果在相关政府补助文件中指明了补助资金所对应的项目，且所对应项目主体为购建资产的，则政府补助应作为与资产相关的政府补助进行会计处理。

本案例中，A 公司申请补助的项目为节能技术改造项目，项目主体是构建长期资产，且 A 公司向政府申请补助时的用途也注明是用于资产建设投资，因此可以判断该补助为与资产相关的政府补助。此外，A 公司还应当在财务报表附注中充分披露将该项政府补助划分为与资产相关的判断依据。

**【例·单选题】**（2011 年）20×1 年度，甲公司发生的相关交易或事项如下：（1）4 月 1 日，甲公司收到先征后返的增值税 600 万元。（2）6 月 30 日，甲公司以 8 000 万元的拍卖价格取得一栋已达到预定可使用状态的房屋，该房屋的预计使用年限为 50 年。当地政府为鼓励甲公司在当地投资，于同日拨付甲公司 2 000 万元，作为对甲公司取得房屋的补偿。（3）8 月 1 日，甲公司收到政府拨付的 300 万元款项，用于正在建造的新型设备。至 12 月 31 日，该设备仍处于建造过程中。（4）10 月 10 日，甲公司收到当地政府追加的投资 500 万元。甲公司按年限平均法对固定资产计提折旧。甲公司 20×1 年度因政府补助应确认的收益金额是（ ）。

- A. 600 万元      B. 620 万元  
C. 900 万元      D. 3 400 万元

**【正确答案】**B

**【答案解析】**甲公司 20×1 年度因政府补助应确认的收益金额=600+2 000/50×6/12=620（万元）

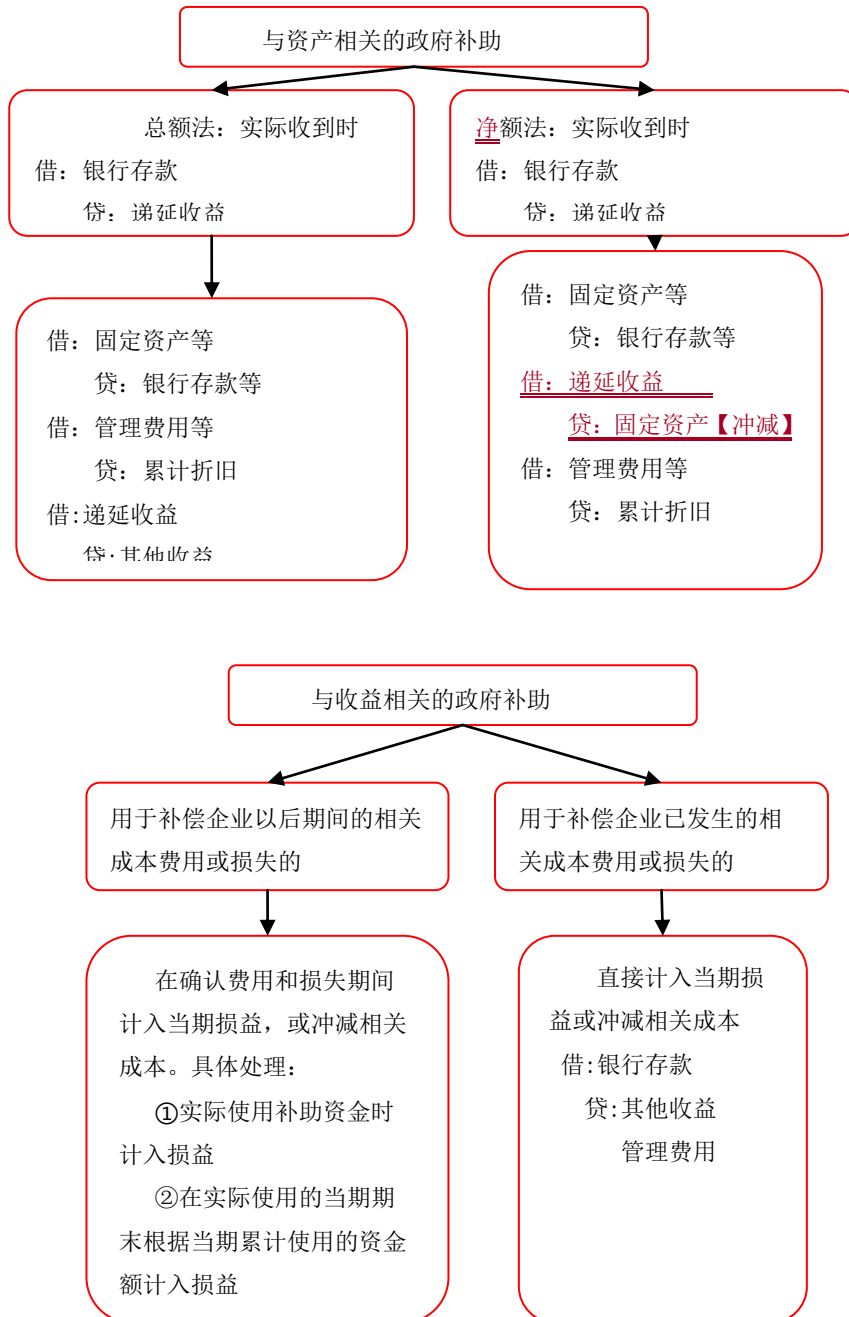
**【例·多选题】**（2013 年考题）甲公司 20×3 年自财政部门取得以下款项：（1）2 月 20 日，收到拨来的以前年度已完成重点科研项目的经费补贴 260 万元；（2）6 月 20 日，取得国家对公司进行技改项目的支持资金 3 000 万元，用于购置固定资产，相关资产于当年 12 月 28 日达到预定可使用状态，预计使用 20 年，采用年限平均法计提折旧；（3）12 月 30 日，收到战略性新兴产业研究补贴 4 000 万元，该项目至取得补贴款时已发生研究支出 1 600 万元，预计项目结束前仍将发生研究支出 2 400 万元。假定上述政府补助在 20×3 年以前均未予以确认，不考虑其他因素影响，下列关于甲公司 20×3 年对政府补助相关的会计处理中，正确的有（ ）。

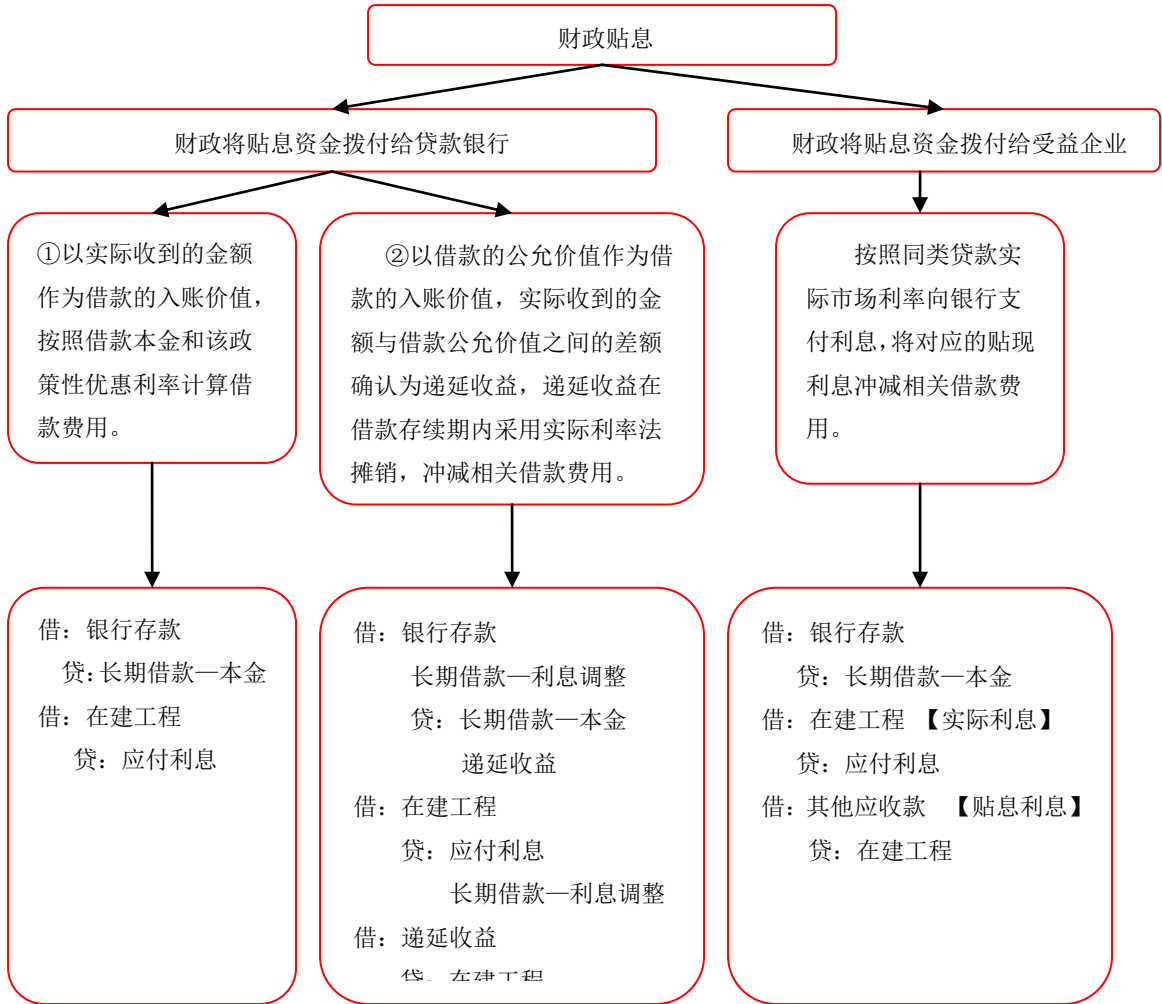
- A. 当期应计入损益的政府补助是 1 860 万元  
B. 当期取得与收益相关的政府补助是 260 万元  
C. 当期取得与资产相关的政府补助是 3 000 万元  
D. 当期应计入资本公积的政府补助是 4 000 万元

【正确答案】AC

【答案解析】选项 A，当期应计入损益的政府补助 =  $260 + 4000 \times 1600 / (1600 + 2400) = 1\ 860$  (万元)；选项 B，当期取得与收益相关的政府补助 =  $260 + 4\ 000 = 4\ 260$  (万元)；选项 C，当期取得与资产相关的政府补助 =  $3\ 000$  (万元)；选项 D，当期计入资本公积的金额为 0。

【归纳总结】





### 三、政府补助列报与披露

企业应当在利润表中的营业利润项目之上，单独列报“其他收益”项目，计入其他收益的政府补助在该项目中反映，冲减相关成本费用的政府补助，在相关成本费用项目中反映。与企业日常经营活动无关的政府补助在利润表的营业外收支项目中列报。

#### 利润表

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
其他收益		
减：营业成本		
税金及附加		
销售费用		

管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动收益		
投资收益		
二、营业利润		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额		

### 知识点六：费用和利润

#### 【历年考题涉及本知识点情况】

机考以后历年考题主要涉及的客观题的文字表述题，通常没有综合题。

#### （一）期间费用

期间费用是企业当期发生的费用中的重要组成部分，是指本期发生的、不能直接或间接归入某种产品成本而直接计入损益的各项费用，包括管理费用、销售费用和财务费用。

#### （二）利润

##### 1. 营业利润

$\text{营业利润} = \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{税金及附加} - \text{销售费用} - \text{管理费用} - \text{财务费用} - \text{资产减值损失} + \text{公允价值变动收益} (-\text{公允价值变动损失}) + \text{投资收益} (-\text{投资损失})$

【例·多选题】（2011 年考题）下列各项交易事项中，不会影响发生当期营业利润的有（ ）。

- A. 计提应收账款坏账准备
- B. 出售无形资产取得净收益
- C. 开发无形资产时发生符合资本化条件的支出
- D. 自营建造固定资产期间处置工程物资取得净收益
- E. 以公允价值进行后续计量的投资性房地产持有期间公允价值发生变动

【正确答案】BCD

【答案解析】计提坏账准备记入“资产减值损失”科目，影响营业利润的计算金额，选项 A 不符合题意；以公允价值进行后续计量的投资性房地产持有期间公允价值发生变动记入“公允价值变动损益”科目，影响营业利润的计算金额，选项 E 不符合题意。

##### 2. 利润总额

$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$

##### （1）营业外收入

主要包括非流动资产处置利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得（例如现金盘盈利得，不包括存货盘盈和固定资产盘盈）、捐赠利得等。

【提示 1】企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则规定符合确认条件的，通常应当确

认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入的，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积）。

**【提示 2】**企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益；但是，有确凿证据表明属于非控股股东对企业的资本性投入，应当作为权益性交易处理，相关利得计入所有者权益（资本公积）。企业发生破产重整，其非控股股东因经人民法院批准的破产重整计划让渡所持有的部分该企业股份，向企业的债权人进行偿债，企业应将有关利得计入当期损益。

**【案例】**A 公司是地方国有控股上市公司，近年来主营业务盈利能力持续下降，2×11 年度亏损，2×12 年前三季度亏损 2,000 万元。2×12 年 12 月，A 公司发布关联交易公告，将已全额计提坏账准备的历史债权 3,000 万元转让给同受 A 公司控股股东控制的某国有资产管理公司，转让价款为 3,000 万元。转让日，由于相关债务单位的财务状况未发生好转，被转让的应收款项的可收回性仍然非常低。

A 公司拟冲回坏账准备 3,000 万元，相应增加 2×12 年度利润 3,000 万元。

问题：A 公司的上述会计处理是否正确？

分析：本案例中，A 公司所转让的应收款项均是已全额计提坏账准备的历史债权，原本预计可收回金额为 0，但却以 3,000 万元出售给控股股东的子公司。这是一种间接的捐赠，是基于买卖双方同受控股股东控制的特殊身份才能够得以发生，属于控股股东（及其子公司）以其特殊身份进行的、对上市公司的利益输送行为。因此，应当将 3,000 万元计入资本公积。

## （2）营业外支出

主要包括非流动资产处置损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

需要注意的是营业外收入和营业外支出应当分别核算。在具体核算时，不得以营业外支出直接冲减营业外收入。也不得以营业外收入冲减营业外支出，即企业在会计核算时，应当区别营业外收入和营业外支出进行核算。

### 3. 净利润

净利润 = 利润总额 - 所得税费用

**【例·多选题】**（2012 年）下列各项中，不应计入发生当期损益的有（ ）。

- A. 开发无形资产时发生的符合资本化条件的支出
- B. 以公允价值计量的投资性房地产持有期间公允价值的变动
- C. 经营用固定资产转为持有待售时其账面价值小于公允价值减去处置费用后的金额
- D. 对联营企业投资的初始投资成本大于应享有投资时联营企业可辨认净资产公允价值的差额

**【正确答案】** ACD

**【答案解析】** 选项 A，计入研发支出——资本化支出；选项 B，计入公允价值变动损益；选项 C，不进行账务处理；选项 D，不进行账务处理。

**【例·多选题】**（2012 年）下列各项中，属于应计入损益的利得的有（ ）。

- A. 处置固定资产产生的净收益
- B. 重组债务形成的债务重组收益

- C. 持有可供出售金融资产公允价值增加额  
D. 对联营企业投资的初始投资成本小于应享有投资时联营企业净资产公允价值份额的差额

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，可供出售金融资产公允价值变动计入其他综合收益，属于直接计入所有者权益的利得。

【例·单选题】（2010 年）下列各项中，不应计入营业外支出的是（ ）。

- A. 支付的合同违约金  
B. 发生的债务重组损失  
C. 向慈善机构支付的捐赠款  
D. 在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失

【正确答案】D

【答案解析】在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失应计入在建工程成本。

【例·多选题】甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2017 年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）甲公司以账面价值为 50 万元、市场价格为 65 万元的一批库存商品直接向乙公司投资，取得乙公司 20% 的股权。甲公司取得乙公司 20% 股权后，对乙公司具有重大影响，乙公司取得的存货至年末未对外出售，取得投资以后乙公司实现净利润 80 万元。（2）甲公司以账面价值为 20 万元、市场价格为 25 万元的一批库存商品交付丙公司，抵偿所欠丙公司款项 32 万元。（3）甲公司领用账面价值为 30 万元、市场价格为 32 万元的一批原材料，投入在建工程项目。（4）甲公司将账面价值为 10 万元、市场价格为 14 万元的一批库存商品作为集体福利发放给职工。上述市场价格等于计税价格，均不含增值税。（5）出售投资性房地产，价款 1000 万元，账面价值 200 万元（其中成本 100 万元，公允价值变动 100 万元，此外自用房地产转换为投资性房地产产生的其他综合收益为 80 万元）。因上述交易或事项，甲公司下列会计处理表述正确的是（ ）。

- A. 2017 年度应当确认的营业收入为 1104 万元  
B. 2017 年度应当确认的营业利润为 917 万元  
C. 2017 年度应当确认的营业外收入为 2.75 万元  
D. 2017 年度影响所有者权益为 839.75 万元

【正确答案】ABCD

【答案解析】选项 A，2017 年度因上述交易或事项应当确认的营业收入 = (1) 65 + (2) 25 + (4) 14 + (5) 1000 = 1104 (万元)。选项 B，2017 年度因上述交易或事项应当确认的营业利润 = (1) (65 - 50) + (80 - 15) × 20% + (2) (25 - 20) + (4) (14 - 10) + (5) (1000 - 200 + 80) = 917 (万元)。选项 C 选项，2017 年度因上述交易或事项应当确认的营业外收入 = (2) (32 - 25 × 1.17) = 2.75 (万元)。选项 D，2017 年度因上述交易或事项影响所有者权益 = (1) (65 - 50) + (80 - 15) × 20% + (2) (25 - 20) + (32 - 25 × 1.17) + (4) (14 - 10) + (5) (1000 - 200) = 839.75 (万元)。

【例·多选题】甲公司为从事国家重点扶持的公共基础设施建设项目的企业，根据税法规定，2017 年度免交所得税。甲公司 2017 年度发生的有关交易或事项如下：（1）以盈余公积转增资本 5 500 万元；（2）向股东分配股票股利 4 500 万元；（3）接受控股股东的现金捐赠 350

万元；（4）外币报表折算差额本年增加 70 万元；（5）因自然灾害发生固定资产净损失 1 200 万元；（6）因会计政策变更调减年初留存收益 560 万元；（7）持有的交易性金融资产公允价值上升 60 万元；（8）因处置联营企业股权相应结转原计入其他综合收益贷方的金额 50 万元；（9）因可供出售债务工具公允价值上升 90 万元，在原确认的减值损失范围内转回减值准备 85 万元，其余 5 万元确认其他综合收益。上述交易或事项，甲公司下列会计处理表述正确的是（）。

- A. 对 2017 年度营业利润的影响是 195 万元
- B. 对 2017 年 12 月 31 日所有者权益总额的影响是 -1 195 万元
- C. 对甲公司 2017 年度营业外收入的影响是 0
- D. 对甲公司 2017 年度其他综合收益的影响是 -45

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 A，对甲公司 2017 年度营业利润的影响 = (7) 60 + (8) 50 + (9) 85 = 195（万元）；选项 B，对甲公司 2017 年 12 月 31 日所有者权益总额的影响 = (3) 350 + (4) 70 - (5) 1 200 - (6) 560 + (7) 60 + (9) 90 = -1 190（万元）；选项 C，对甲公司 2017 年度营业外收入的影响 = 0；选项 D，对甲公司 2017 年度其他综合收益的影响 = (4) 70 - (8) 50 + (9) 5 = 25（万元）

【例·单选题】甲公司 2017 年年度发生的有关交易或事项如下：

（1）因出租房屋取得租金收入 120 万元；（2）因处置固定资产产生净收益 30 万元；（3）收到联营企业分派的现金股利 60 万元；（4）因收发差错造成存货短缺净损失 10 万元；（5）管理用机器设备发生日常维护支出 40 万元；（6）办公楼所在地块的土地使用权摊销 300 万元；（7）持有的交易性金融资产公允价值上升 60 万元；（8）因存货市价上升转回上年计提的存货跌价准备 100 万元。上述交易或事项对甲公司 2017 年度营业利润的影响是（）。

- A. -10 万元
- B. -40 万元
- C. -70 万元
- D. 20 万元

【正确答案】C

【答案解析】甲公司 2017 年营业利润的影响额 = (1) 120 - (4) 10 - (5) 40 - (6) 300 + (7) 60 + (8) 100 = -70（万元）

【提示】以下知识点七至知识点九的讲解，为“企业会计准则第 17 号——借款费用”内容，该部分知识点，2017 年教材内容未发生实质性变化。近几年考试既有客观题又有主观题。单选题主要涉及借款费用资本化金额的确定等。多选题主要涉及借款费用暂停资本化和停止资本化的条件等。也可能与固定资产、无形资产以及应付债券、外币折算等有关章节结合考主观题。2013 年本章出现客观题目，2014 年本章出现综合题，2016 年本章出现综合题（据考生回忆下午考场出现）。

### 知识点七：借款费用的相关概念（★★）

【历年考题涉及本知识点情况】主要是客观题，考点集中在借款费用相关时点的确定上。

借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差

额等。

**【思考题】**

企业发行债券的相关费用的摊销	属于借款费用
企业发行债券的折价或者溢价的摊销	属于借款费用
企业发行 <u>股票</u> 的相关费用	×
承租人融资租入固定资产发生的“未确认融资费用”的摊销	属于借款费用
分期付款购买固定资产发生的“未确认融资费用”的摊销	属于借款费用

**(一) 借款的范围**

借款费用应予资本化的借款范围既包括专门借款，也包括一般借款。

1. 专门借款，为购建或者生产某项符合资本化条件的资产而专门借入的款项，通常应当有标明专门用途的借款合同。

2. 一般借款，通常没有特指必须用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

**【思考题】**短期借款属于应予资本化的借款范围？

**【答案】**属于。

**(二) 符合资本化条件的资产范围**

1. 是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

2. 符合资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。

3. “相当长时间”是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。企业购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

**【思考题】**

(1) A公司于2017年6月1日起，从银行借款开工建设一幢简易厂房，厂房屋于当年9月1日完工，达到预定可使用状态。借款费用？

**【答案】**计入财务费用。

(2) B公司2017年向银行借入资金分别用于生产A产品和B产品，其中，A产品的生产时间较短，为1个月；B产品属于大型发电设备，生产时间较长，为1年零6个月。

**【答案】**为A产品的生产所发生的借款费用，计入当期财务费用。而B产品的生产时间比较长，属于需要经过相当长时间的生产才能达到预定可销售状态的资产，因此，为B产品的生产而借入资金所发生的借款费用符合资本化的条件，应计入B产品的成本。

**(三) 借款费用相关时点的确定**

借款费用确认的基本原则是：企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。



### 1. 借款费用允许开始资本化时点的确定

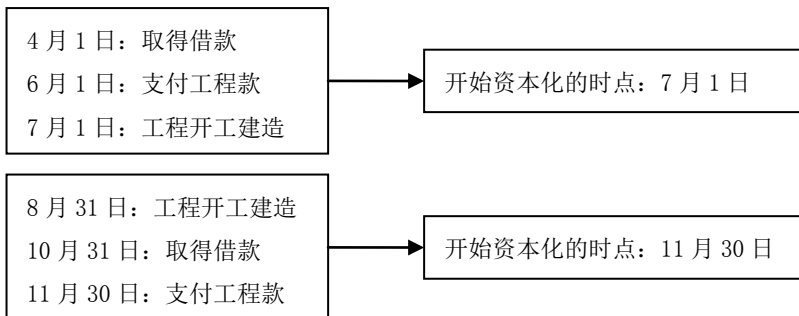
借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即：

- (1) 资产支出已经发生；
- (2) 借款费用已经发生；
- (3) 为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，有关借款费用才可开始资本化，只要其中的任何一个条件没有满足，借款费用都不能开始资本化。

其中，“资产支出”包括支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式所发生的支出。

【思考题】假定企业为购建符合资本化条件的资产，开始资本化的时点？



### 2. 借款费用暂停资本化时间的确定

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断，且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

【思考题】以购建办公楼为例，判断下列建造过程中发生的中断是正常原因还是非正常原因？

(1) 由于发生火灾导致施工中断	非正常中断
(2) 由于资金短缺、资金周转困难导致施工中断	非正常中断
(3) 由于发生重大安全事故导致施工中断	非正常中断
(4) 由于发生劳动纠纷、质量纠纷引起的施工中断	非正常中断
(5) 由于缺乏工程物资导致停工	非正常中断
(6) 由于企业可预见的不可抗力的因素（比如：雨季的大雨、北方冬季冰冻、沿海台风等）导致的施工中断	正常中断

【思考题】2017年7月20日，甲公司建造办公楼的施工中，因发现文物需要发掘保护而暂停施工，非正常中断？正常中断？

### 3. 借款费用停止资本化时点的确定

总原则：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时，借款费用应当停止资本化，之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。具体可从以下几个方面进行判断：

- (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。

(4) 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，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品，或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

**【案例】**1993 年 7 月 12 日，“渝钛白”在深圳证券交易所上市交易。重庆会计师事务所对渝钛白公司进行了 1997 年度的审计，并于 1998 年 3 月签发了颇有争议的中国证券史上第一份否定意见审计报告。报告指出：1997 年度应计入财务费用的借款即应付债券利息 8 064 万元。贵公司将其资本化计入了钛白粉工程成本；重庆会计师事务所坚持认为：应计利息 8 064 万元人民币应计入当期损益。因为，该公司钛白粉工程于 1995 年下半年就开始投产，1996 年已经可以生产出合格产品。

这一工程虽曾一度停产，但 1997 年全年共生产 1 680 吨，这一产量尽管与设计能力 15 万吨还相差甚远。但主要原因是缺乏流动资金，而非工程尚未完工，该工程应认定已交付使用。

(5) 购建或者生产的符合资本化条件的资产各部分分别完工，每部分在其他部分继续建造或者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，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

**【思考题】**企业建设 3 个项目，第一个项目是电冰箱车间；第二项目是洗衣机项目；第三个项目电视机项目？

(6) 购建或者生产的资产各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。在这种情况下，即使各部分资产已经分别完工，也不能认为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，企业只能在所购建或者生产的资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用才可停止资本化。

**【思考题】**企业建设钢铁冶炼项目？

**【例·多选题】**在符合借款费用资本化条件的会计期间，下列有关借款费用的会计处理中，符合会计准则规定的有（ ）。

A. 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时，借款费用应当停止资本化

B. 为购建固定资产借款资本化的利息金额，不应超过当期专门借款实际发生的利息

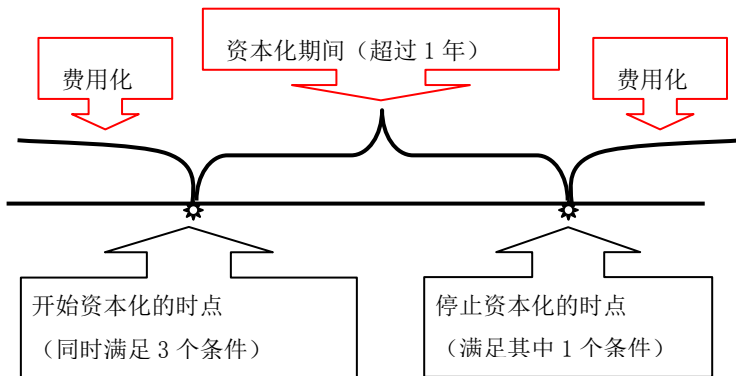
C. 为购建固定资产活动发生正常中断且中断持续时间超过 3 个月的，中断期间的利息应计入建造成本

D. 购建固定资产活动发生的非正常中断且中断时间未超过 3 个月的，中断期间的利息应计入建造成本

【正确答案】 ABCD

【答案解析】 符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过 3 个月的，应当暂停借款费用的资本化。

【归纳总结】



#### 知识点八：借款利息费用的核算 (★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】 既可以出客观题，又可以出主观题。客观题主要是计算资本化金额，主观题往往与应付债券、固定资产相结合，通常涉及计算并编制会计分录。2014 年出现综合题。

##### (一) 专门借款

**专门借款资本化金额 = 资本化期间的实际的利息费用 - 资本化期间的存款利息收入或投资收益**

**专门借款费用化金额 = 费用化期间的实际的利息费用 - 费用化期间的存款利息收入或投资收益**

##### (二) 一般借款

**一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率**

其中：所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款加权平均利率

= 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

其中：所占用一般借款本金加权平均数 =  $\sum$  (所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 / 当期天数)

【思考题】 一般借款年资本化率？季资本化率？

A 公司为建造办公楼发生有关一般借款有两笔，分别为：

① 2017 年 5 月 1 日借款 200 万元，借款期限为 3 年，年利率为 6%，利息按年支付；

② 2017 年 8 月 1 日借款 500 万元，借款期限为 5 年，年利率为 8%，利息按年支付。

问题 (1) 2017 年年资本化率？

年资本化率 =  $(200 \times 6\% \times 8/12 + 500 \times 8\% \times 5/12) / (200 \times 8/12 + 500 \times 5/12)$

问题 (2) 第三季度和第四季度资本化率？

第三季度资本化率 =  $(200 \times 6\% \times 3/12 + 500 \times 8\% \times 2/12) / (200 \times 3/3 + 500 \times 2/3)$

第四季度资本化率 =  $(200 \times 6\% \times 3/12 + 500 \times 8\% \times 3/12) / (200 \times 3/3 + 500 \times 3/3)$

【关注问题 1】借款存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或溢价金额，调整每期利息金额。

【关注问题 2】每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

【例·单选题】(2013 年考题) 甲公司建造生产线，该工程预计工期为 2 年，建造活动自 20×4 年 7 月 1 日开始，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。甲公司生产线建设工程占用借款包括：(1) 20×4 年 6 月 1 日借入的三年期专门借款 4 000 万元，年利率为 6%；(2) 20×4 年 1 月 1 日借入的两年期一般借款 3 000 万元，年利率为 7%。

甲公司将闲置部分专门借款投资于货币市场基金，月收益率为 0.6%。不考虑其他因素，20×4 年甲公司建造该建设工程应予以资本化的利息费用是 ( )。

- A. 119.50 万元      B. 122.50 万元      C. 137.50 万元      D. 139.50 万元

【正确答案】A

【答案解析】专门借款资本化金额 =  $4 000 \times 6\% \times 6/12 - 1 000 \times 0.6\% \times 3 = 102$  (万元)，一般借款资本化金额 =  $1 000 \times 3/12 \times 7\% = 17.5$  (万元)。故：20×4 年甲公司建造该生产线应予以资本化的利息费用 =  $102 + 17.5 = 119.5$  (万元)。

【例·综合题】甲公司在自己厂区内建造一条生产线，有关资料如下：

(1) 2016 年 1 月 1 日向银行专门借款 10 000 万元，期限为 3 年，年利率为 6%，每年 1 月 1 日付息。

(2) 除专门借款外，有两笔一般借款分别是，一笔是 2015 年 12 月 1 日借入的长期借款 6 000 万元，期限为 3 年，年利率为 8%，每年 12 月 1 日付息，到期日为 2018 年 11 月 30 日；另一笔是 2016 年 6 月 30 日借入的短期借款 12 000 万元，期限为 12 个月，年利率为 6%，到期日为 2017 年 6 月 30 日。

(3) 由于审批、办手续等原因，生产线于 2016 年 4 月 1 日才开始动工兴建，工程建设期间的支出情况如下(单位：万元)：

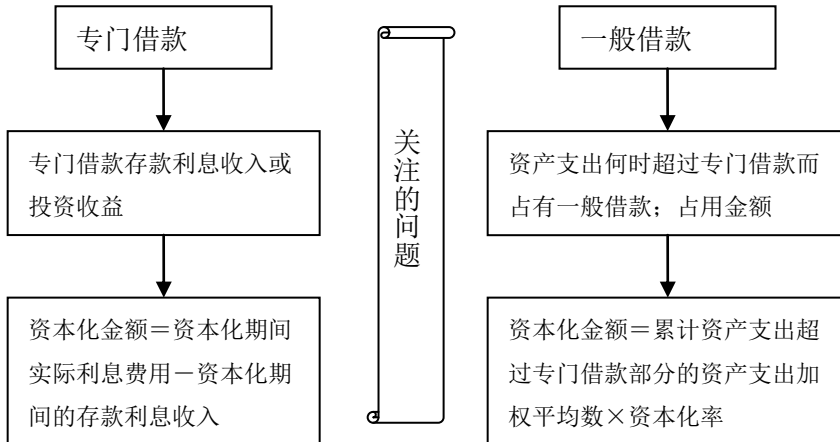
日期	每期资产支出金额
2016. 4. 1	4 000
2016. 6. 1	2 000
2016. 7. 1	8 800
2016. 12. 31	2 000
2017. 4. 1	7 000
2017. 7. 1	6 000

2016 年 9 月 1 日~12 月 31 日由于施工质量纠纷导致工程于停工 4 个月。2017 年 9 月 30 日工程完工达到预定可使用状态。

(4) 专门借款中未支出部分全部存入银行，假定月利率为 0.25%。假定全年按照 360 天计算，每月按照 30 天计算。

要求：根据上述资料，计算 2016 年和 2017 年有关借款的利息资本化金额和费用化金额，并编制相关会计分录。

**【关注问题 1】**



**【关注问题 2】**

开始资本化的时点？2016 年 4 月 1 日。停止资本化的时点？2017 年 9 月 30 日。

2016 年资本化月数和费用化月数？2016 年 9 月 1 日~12 月 31 日，因施工质量纠纷导致非正常停工 4 个月。因此，2016 年借款利息资本化月数为 5 个月、费用化月数为 7 个月。

**【关注问题 3】** 超过专门借款占用一般借款；超过一般借款占用自有资金。

**【正确答案】**

日期	每期资产支出金额	资产支出累计金额	闲置专门借款存款利息收入	占用了一般借款的资产支出	一般借款 2015.12.1 借入 6 000+2016.6.30 借入 12 000=18 000
2016.1.1	0	0	$10\ 000 \times 0.25\% \times 3 = 75$	—	
2016.4.1	4 000	4 000	$6\ 000 \times 0.25\% \times 2 = 30$	—	
2016.6.1	2 000	6 000	$4\ 000 \times 0.25\% \times 1 = 10$	—	
2016.7.1	8 800	14 800	—	$14\ 800 - 1\ 000 = 4\ 800$	至年末占用 6 个月
2016.12.31	2 000	—	—	2 000	至年末占用 0 个月
2017.1.1				6 800	至 9.30，其中 6 000 占用 9 个月，800 占用 6 个月
2017.4.1	7 000	—	—	7 000	占用 3 个月

2017.7.1	6 000	—	—	—	一般借款 6 000 已归还 12 000
----------	-------	---	---	---	--------------------------

**【2016 年】**

(1) 计算 2016 年专门借款利息金额:

①费用化期间(7个月)实际利息费用=10 000×6%×7/12=350(万元)

资本化期间(5个月)实际利息费用=10 000×6%×5/12=250(万元)

合计实际利息费用=350+250=600(万元)

②费用化期间(7个月)利息收入=10 000×0.25%×3=75(万元)

资本化期间(5个月)利息收入=6 000×0.25%×2+4 000×0.25%×1=30+10=40(万元)

合计存款利息收入=75+40=115(万元)

③费用化金额=350-75=275(万元)

资本化金额=250-40=210(万元)

(2) 计算 2016 年一般借款利息金额

①占用一般借款的资产支出加权平均数=4 800×(6-4)/12+2 000×0/12=800(万元)

②一般借款实际利息费用=6 000×8%+12 000×6%×6/12=840(万元)

③占用一般借款资本化率=840/(6 000+12 000×6/12)=7%

④一般借款应予资本化的利息金额=800×7%=56(万元)

⑤一般借款费用化金额=840-56=784(万元)

(3) 合计

资本化的借款利息金额=210+56=266(万元)

费用化的借款利息金额=275+784=1 059(万元)

借: 在建工程	266
财务费用	1 059
应收利息(或银行存款)	115
贷: 应付利息	(600+840) 1 440

**【2017 年】**

(1) 专门借款应予资本化的利息金额

①实际利息费用(应付利息)=10 000×6%=600(万元)

②资本化利息金额=10 000×6%×9/12=450(万元)

③费用化利息金额=600-450=150(万元)

(2) 一般借款应予资本化的利息金额

①占用了一般借款的资产支出加权平均数

= (6 000×9/12+800×6/12) + (7 000×3/12) =6 650(万元)

②一般借款实际利息费用金额=6 000×8%+12 000×6%×6/12=840(万元)

③一般借款资本化率=840/(6 000+12 000×6/12)=7%

④一般借款资本化的利息金额=6 650×7%=465.5(万元)。

⑤一般借款费用化的利息金额=840-465.5=374.5(万元)

一般借款按季度验算:

第一季度:

- ①加权平均数=6 800×3/3=6 800 (万元)
- ②实际利息费用金额=6 000×8%×3/12+12 000×6%×3/12=300 (万元)
- ③资本化率=300 / (6 000+12 000)=1.67%
- ④资本化的利息金额=6 800×1.67%=113.56 (万元)
- ⑤费用化金额=300-113.56=186.44 (万元)

第二季度:

- ①加权平均数=(6 800+7 000)×3/3=13 800 (万元)
- ②实际利息费用金额=6 000×8%×3/12+12 000×6%×3/12=300 (万元)
- ③资本化率=300/(6 000+12 000)=1.67%
- ④资本化的利息金额=13 800×1.67%=230.46 (万元)
- ⑤费用化金额=300-230.46=69.54 (万元)

第三季度:

- ①加权平均数=6 000×3/3=6 000 (万元)
- ②实际利息费用金额=6 000×8%×3/12=120 (万元)
- ③资本化率=8%×3/12=2%
- ④资本化的利息金额=120 (万元)
- ⑤费用化金额=0

第四季度:

- ①实际利息费用金额=6 000×8%×3/12=120 (万元)
- ②资本化的利息金额=0
- ③费用化金额=120 (万元)

资本化合计=113.56+230.46+120=464.02 (万元)≈465.5 (万元)

费用化合计=186.44+69.54+120=375.98 (万元)≈374.5 (万元)

(3) 合计

资本化的借款利息金额=450+465.5=915.5 (万元)

费用化的借款利息金额=150+374.5=524.5 (万元)

借: 在建工程	915.5
财务费用	524.5
贷: 应付利息	(600+840) 1440

**【思考题】**固定资产完工的入账价值如何计算?

**【答案】**固定资产完工的入账价值=(4 000+2 000+8 800+2 000+7 000+6 000)+266+915.5=30 981.5 (万元)

**【例·综合题】**甲公司 2016 年为建造办公楼借入一般借款及其资产支出资料如下:

(1) 占用一般借款为两笔:

- ①2016 年 3 月 1 日借款 4 000 万元, 借款期限 3 年, 年利率为 6%, 利息按年支付;
- ②2016 年 9 月 1 日借款 8 400 万元, 借款期限 2 年, 年利率为 8%, 利息按年支付;

(2) 资产支出如下:

①2016 年 7 月 1 日支出 3 000 万元、12 月 1 日支出 1 200 万元

②2017 年 1 月 1 日支出 5 400 万元、3 月 1 日支出 2 400 万元

(3) 2016 年 7 月 1 日开工建设, 预计工程达到预定可以使用状态的时间将超过一年。

**【要求及答案】**

(1) 计算 2016 年资本化费用:

资本化期间: 2016 年 7 月 1 日至 2016 年 12 月 31 日

$$\text{①一般借款年资本化率} = (4\,000 \times 6\% \times 6/12 + 8\,400 \times 8\% \times 4/12) / (4\,000 \times 6/12 + 8\,400 \times 4/12) \\ = (120 + 224) / (2\,000 + 2\,800) = 7.17\%$$

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款: 2016. 3. 1 借入 4000 + 2016. 9. 1 借入 8400
2016. 7. 1	3000	3000 占用 6 个月
2016. 12. 1	1200	1200 占用 1 个月

$$\text{③应予以资本化的借款利息费用} = (3\,000 \times 6/12 + 1\,200 \times 1/12) \times 7.17\% = 114.72 \text{ (万元)}$$

验算:

$$\text{第三季度一般借款资本化率} = (4\,000 \times 6\% \times 3/12 + 8\,400 \times 8\% \times 1/12) / (4\,000 \times 3/3 + 8\,400 \times 1/3)$$

$$= (60 + 56) / (4\,000 + 2\,800) = 1.71\%$$

$$\text{第三季度应予以资本化的借款利息费用} = 3\,000 \times 3/3 \times 1.71\% = 51.3 \text{ (万元)}$$

$$\text{第四季度一般借款资本化率} = (4\,000 \times 6\% \times 3/12 + 8\,400 \times 8\% \times 3/12) / (4\,000 \times 3/3 + 8\,400 \times 3/3)$$

$$= (60 + 168) / 12\,400 = 1.84\%$$

$$\text{第四季度应予以资本化的借款利息费用} = (3\,000 \times 3/3 + 1\,200 \times 1/3) \times 1.84\% = 62.56 \text{ (万元)}$$

$$\text{合计} = 51.3 + 62.56 = 113.86 \text{ (万元)} \approx 114.72 \text{ (万元)}$$

(2) 假定一: 2017 年 12 月 31 日工程达到预定可以使用状态, 计算 2017 年资本化金额。

$$\text{①一般借款年资本化率} = (4\,000 \times 6\% \times 12/12 + 8\,400 \times 8\% \times 12/12) / (4\,000 \times 12/12 + 8\,400 \times 12/12)$$

$$= (240 + 672) / 12\,400 = 7.35\%$$

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资	一般借款: 2016. 3. 1 借入
----	-----------	---------------------



	产支出	4000+2016.9.1 借入 8400
2017.1.1	3000+1200+5400=9600	9600 占用 12 个月
2017.3.1	2400	2400 占用 10 个月

③应予以资本化的借款利息费用 =  $(9\ 600 \times 12/12 + 2\ 400 \times 10/12) \times 7.35\% = 852.6$  (万元)

验算:

第一季度一般借款资本化率 =  $(4\ 000 \times 6\% \times 3/12 + 8\ 400 \times 8\% \times 3/12) / (4\ 000 \times 3/3 + 8\ 400 \times 3/3)$

$$= (60 + 168) / 12\ 400 = 1.84\%$$

第一季度应予以资本化的借款利息费用 =  $(9\ 600 \times 3/3 + 2\ 400 \times 1/3) \times 1.84\% = 191.36$  (万元)

第二季度一般借款资本化率 = 1.84%

第二季度应予以资本化的借款利息费用 =  $(9\ 600 \times 3/3 + 2\ 400 \times 3/3) \times 1.84\% = 220.8$  (万元)

第三季度一般借款资本化率 = 1.84%

第三季度应予以资本化的借款利息费用 = 220.8 (万元)

第四季度一般借款资本化率 = 1.84%

第四季度应予以资本化的借款利息费用 = 220.8 (万元)

合计 =  $191.36 + 220.8 \times 3 = 853.76$  (万元)  $\approx 852.6$  (万元)

(3) 假定二: 2017 年 6 月 30 日工程达到预定可以使用状态, 计算 2017 年资本化金额。

①一般借款年资本化率 =  $(4\ 000 \times 6\% \times 6/12 + 8\ 400 \times 8\% \times 6/12) / (4\ 000 \times 6/12 + 8\ 400 \times 6/12)$   
= 7.35%

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款: 2016.3.1 借入 4000+2016.9.1 借入 8400
2017.1.1	3000+1200+5400=9600	9600 占用 6 个月
2017.3.1	2400	2400 占用 4 个月

应予以资本化的借款利息费用 =  $(9\ 600 \times 6/12 + 2\ 400 \times 4/12) \times 7.35\% = 411.60$  (万元)

验算:

第一季度一般借款资本化率 =  $(4\ 000 \times 6\% \times 3/12 + 8\ 400 \times 8\% \times 3/12) / (4\ 000 \times 3/3 + 8\ 400 \times 3/3)$   
= 1.84%

第一季度应予以资本化的借款利息费用 =  $(9\ 600 \times 3/3 + 2\ 400 \times 1/3) \times 1.84\% = 191.36$  (万元)

第二季度一般借款资本化率 = 1.84%

第二季度应予以资本化的借款利息费用 =  $(9\ 600 \times 3/3 + 2\ 400 \times 3/3) \times 1.84\% = 220.8$  (万元)

合计=191.36+220.8=412.16≈411.60 (万元)

(3) 假定三: 将资料②2016 年 9 月 1 日借款 8 400 万元, 借款期限由 2 年改为 6 个月, 即 2017 年 2 月 28 日到期, 同时 2017 年 6 月 30 日工程达到预定可使用状态, 计算 2017 年资本化金额。

①一般借款年资本化率=(4 000×6%×6/12+8 400×8%×2/12)/(4 000×6/12+8 400×2/12)=6.82%

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款: 2016.3.1 借入 4000+ 2016.9.1 借入 8400
2017.1.1	3000+1200+5400=9600	4000 占用 6 个月 5600 占用 2 个月
2017.3.1	2400	2400 占用 0 个月

③应予以资本化的借款利息费用=(4000×6/12+5600×2/12)×6.82%=200.05 (万元)

验算:

第 1 季度一般借款资本化率=(4 000×6%×3/12+8 400×8%×2/12)/(4 000×3/3+8 400×2/3)=1.79%

应予以资本化的借款利息费用=(4000×3/3+5600×2/3)×1.79%=138.43 (万元)

第 2 季度一般借款资本化率=6%×3/12=1.5%

应予以资本化的借款利息费用=4000×3/3×1.5%=60 (万元)

合计=138.43+60=198.43≈200.05 (万元)

【例·综合题】2014 年 7 月 1 日, 乙公司为兴建厂房从银行借入专门借款 5 000 万元, 借款期限为 2 年, 年利率为 5%, 借款利息按季支付。乙公司于 2014 年 10 月 1 日正式开工兴建厂房, 预计工期 1 年 3 个月, 工程采用出包方式。

乙公司于开工日、2014 年 12 月 31 日、2015 年 5 月 1 日分别支付工程进度款 1 200 万元、1 000 万元、1 500 万元。因可预见的气候原因, 工程于 2015 年 1 月 15 日至 3 月 15 日暂停施工。厂房屋于 2015 年 12 月 31 日达到预定可使用状态, 乙公司于当日支付剩余款项 800 万元。

乙公司自借入款项起, 将闲置的借款资金投资于固定收益债券, 月收益率为 0.4%。乙公司按期支付前述专门借款利息, 并于 2016 年 7 月 1 日偿还该项借款。

【分析】2014 年 10 月 1 日为开始资本化的时点; 2015 年 12 月 31 日为停止资本化的时点; 2014 年 10 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日为资本化期间; 2015 年 1 月 15 日至 3 月 15 日为正常停工期间, 且连续时间不超过 3 个月, 不需要暂停资本化。

【正确答案】 (金额单位: 万元)

日期	每期资产支出金额	资产支出累计金额	闲置资金投资收益
2014 年 7 月 1 日	0	0	5 000×0.4%×3=60
2014 年 10 月 1 日	1 200	1 200	3 800×0.4%×3=45.6
2014 年 12 月 31 日	1 000	2 200	0

2015 年 1 月 1 日		2 200	$2\ 800 \times 0.4\% \times 4 = 44.8$
2015 年 5 月 1 日	1 500	3 700	$1\ 300 \times 0.4\% \times 8 = 41.6$
2015 年 12 月 31 日	800	4 500	0
2016 年 1 月 1 日		4 500	$500 \times 0.4\% \times 6 = 12$

2014 年:

专门借款费用计入损益的金额 =  $5\ 000 \times 5\% \times 3/12 - 60 = 2.5$  (万元)

专门借款费用资本化的金额 =  $5\ 000 \times 5\% \times 3/12 - 45.6 = 16.9$  (万元)

借: 在建工程 16.9  
 财务费用 2.5  
 银行存款 (60 + 45.6) 105.6  
 贷: 应付利息 (5 000 × 5% × 6/12) 125

2015 年:

专门借款费用资本化的金额 =  $5\ 000 \times 5\% - (44.8 + 41.6) = 163.6$  (万元)

注意: 工程的中断属于正常中断, 且连续时间不超过 3 个月, 不需要暂停资本化。

借: 在建工程 163.6  
 银行存款 (44.8 + 41.6) 86.4  
 贷: 应付利息 (5 000 × 5%) 250

2016 年:

专门借款费用计入损益的金额 =  $5\ 000 \times 5\% \times 1/2 - 12 = 113$  (万元)

借: 财务费用 113  
 银行存款 12  
 贷: 应付利息 (5 000 × 5% × 6/12) 125

累计计入损益的专门借款费用 =  $2.5 + 113 = 115.5$  (万元)

累计计入固定资产的专门借款费用 =  $16.9 + 163.6 = 180.5$  (万元)

累计计入固定资产的成本 =  $1200 + 1000 + 1500 + 800 + 180.5 = 4680.5$  (万元)

**【例·综合题】**(2014 年考题, 本小题 14 分。)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) 20×2 年 1 月 2 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, 实际募集资金净额为 2 919.75 万元。

(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: 一笔于 20×1 年 10 月 1 日借入, 本金为 2 000 万元, 年利率为 6%, 期限 2 年【注: 到期日 20×3 年 9 月 30 日】; 另一笔于 20×1 年 12 月 1 日借入, 本金为 3 000 万元, 年利率为 7%, 期限 18 个月【注: 到期日 20×3 年 5 月 31 日】。

(3) 生产线建设工程于 20×2 年 1 月 2 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:

20×2 年 1 月 2 日，支付建造商 1 000 万元；

20×2 年 5 月 1 日，支付建造商 1 600 万元；

20×2 年 8 月 1 日，支付建造商 1 400 万元。

(4) 20×2 年 9 月 1 日，生产线建设工程出现人员伤亡事故，被当地安监部门责令停工整改，至 20×2 年 12 月底整改完毕。工程于 20×3 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 20×3 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 20×3 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 20×3 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。

$(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ ,  $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ ,  $(P/A, 7\%, 3) = 2.6243$

$(P/F, 5\%, 3) = 0.8638$ ,  $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ ,  $(P/F, 7\%, 3) = 0.8163$

**【要求及答案(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。

甲公司生产线建设工程借款费用的资本化期间为：20×2 年 1 月 2 日至 20×2 年 8 月 31 日（9 月 1 日至 12 月 31 日期间暂停）、20×3 年 1 月 1 日至 20×3 年 3 月 31 日。

理由：20×2 年 1 月 2 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；9 月 1 日至 12 月 31 日期间（4 个月）因事故停工且超过 3 个月，应暂停资本化；20×3 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。

**【要求及答案(2)】**计算甲公司发行公司债券的实际利率，并对发行债券进行会计处理。

$3\ 000 \times 5\% \times (P/A, r, 3) + 3\ 000 \times (P/F, r, 3) = 2\ 919.75$

当  $r=6\%$  时：

$3\ 000 \times 5\% \times (P/A, 6\%, 3) + 3\ 000 \times (P/F, 6\%, 3)$

$= 3\ 000 \times 5\% \times 2.6730 + 3\ 000 \times 0.8396 = 2\ 919.75$

计算得出实际利率  $r=6\%$ 。

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

**【要求及答案(3)】**分别计算甲公司 20×2 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。

**【解析】**20×2 年 1 月 2 日至 20×2 年 8 月 31 日资本化期间 8 个月；20×2 年 1 月 2 日，支付 1 000 万元；20×2 年 5 月 1 日，支付 1 600 万元；20×2 年 8 月 1 日，支付 1 400 万元；甲公司将闲置专门借款投资理财理财产品，月收益率为 0.5%。

日期	每期资产支出金额	资产支出累计金额	闲置专门借款利息收入	占用了一般借款的资产支出
20×2 年 1 月 2 日（借	1 000	1 000	$(2\ 919.75 - 1000) \times$	—

款 2 919.75)			$0.5\% \times 4 = 38.395$	
20×2 年 5 月 1 日	1 600	2 600	$(2\,919.75 - 2\,600) \times 0.5\% \times 3 = 4.79625$	—
20×2 年 8 月 1 日	1 400	4 000		$4\,000 - 2\,919.75 = 1\,080.25$
20×3 年 1 月 1 日	1 200			1 200(一般借款 5 000)

①20×2 年专门借款利息资本化金额 =  $2\,919.75 \times 6\% \times 8/12 - (2\,919.75 - 1\,000) \times 0.5\% \times 4 - (2\,919.75 - 1\,000 - 1\,600) \times 0.5\% \times 3 = 73.60$  (万元)

②20×2 年专门借款利息费用化金额 =  $2\,919.75 \times 6\% \times 4/12 = 58.39$  (万元)

③20×2 年一般借款资本化率 =  $(2\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 7\%) / (2\,000 + 3\,000) = 6.6\%$

④20×2 年累计资产支出加权平均数 =  $(1\,000 + 1\,600 + 1\,400 - 2\,919.75) \times (5 - 4) / 12 = 90.02$  (万元)

⑤20×2 年一般借款利息资本化金额 =  $90.02 \times 6.6\% = 5.94$  (万元)

⑥20×2 年一般借款利息总额 =  $2\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 7\% = 330$  (万元)

⑦20×2 年一般借款利息费用化金额 =  $330 - 5.94 = 324.06$  (万元)

借：在建工程 4 000

贷：银行存款 4 000

借：在建工程 73.60

财务费用 58.39

应收利息 43.20(43.19)

贷：应付利息 150(3 000×5%)

应付债券——利息调整 25.19(25.18)

【注：20×2 年年末摊余成本 =  $2\,919.75 + 25.19 = 2\,944.94$ 】

借：在建工程 5.94

财务费用 324.06

贷：应付利息(或银行存款) 330

【要求及答案(4)】分别计算甲公司 20×3 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，编制结转固定资产的会计分录。

①20×3 年专门借款利息资本化金额 =  $2\,944.94 \times 6\% \times 3/12 = 44.17$  (万元)

②20×3 年专门借款利息费用化金额 =  $2\,944.94 \times 6\% \times 9/12 = 132.52$  (万元)

③20×3 年一般借款利息资本化率 =  $(2\,000 \times 6\% \times 3/12 + 3\,000 \times 7\% \times 3/12) / (2\,000 \times 3/12 + 3\,000 \times 3/12) = 6.6\%$

④20×3 年一般借款利息资本化金额 =  $(2\,280.25 \times 3/12) \times 6.6\% = 37.62$  (万元)

【验算： $2\,280.25 \times 3/3 \times [(2\,000 \times 6\% \times 3/12 + 3\,000 \times 7\% \times 3/12) / (2\,000 \times 3/3 + 3\,000 \times 3/3)] = 37.624125$ 】

⑤ $20 \times 3$  年一般借款利息费用化金额  $= 2\,000 \times 6\% \times 9/12 + 3\,000 \times 7\% \times 5/12 - 37.62 = 139.88$  (万元)

⑥ $20 \times 3$  年借款费用资本化金额  $= 44.17 + 37.62 = 81.79$  (万元)

借：在建工程 1 200

贷：银行存款 1 200

借：在建工程 44.17

财务费用 132.52

贷：应付利息 150

应付债券——利息调整 26.69

借：在建工程 37.62

财务费用 139.88

贷：应付利息 177.5

借：固定资产 5 361.33

贷：在建工程 5 361.33

固定资产  $= 4\,079.54 + 1\,200 + 44.17 + 37.62 = 5\,361.33$  (万元)

**【案例】**A 公司为上市公司，其子公司 B 公司拟在某经济技术开发区扩建厂房。A 公司于  $2 \times 12$  年 1 月向银行取得 1 亿元流动资金借款，借款年利率为 6%，同时，A 公司与 B 公司签订借款协议，借款本金 1 亿元，A 公司按照年利率 6% 收取利息。B 公司随后开始厂房的建设和机器设备的采购。 $2 \times 12$  年 12 月 31 日，B 公司在建工程余额为 8 000 万元，除 A 公司借款之外，B 公司未承担其他带息债务。

B 公司在其单体财务报表中，判断在建厂房为符合资本化的资产，按照相关规定计算利息资本化金额 240 万元，B 公司当期支付给 A 公司的利息总计为 600 万元，因此未资本化的利息 360 万元计入当期财务费用。

A 公司在编制合并财务报表的时候，认为 A 公司与 B 公司之间存在 1 亿元的内部债权债务，需要全额抵销，由此产生的 A 公司的 600 万元利息收入与 B 公司的 600 万元利息支出也应该全额抵销。抵销之后，合并报表中 B 公司的在建厂房账面价值中不存在资本化利息。

问题：A 公司上述处理方法是否恰当？

解析：本案例中，A 公司合并报表的抵销结果并不合理。我们认为，编制合并报表并不是简单地将母公司和子公司各自的报表相加并抵销内部交易的机械过程。合并报表是以合并整体作为一个会计主体，因此应该站在这个会计主体的角度来对交易进行判断，并以此为依据确定合并报表确认和计量的结果。

本案例中，合并报表层面既有符合借款费用资本化条件的资产（B 公司的在建厂房），又有一般借款（A 公司的银行借款），而且 B 公司在在建厂房也的确占用了一般借款，完全符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》所规定的借款费用资本化条件，应该按照一般借款费用资本化的计算公式计算借款费用资本化金额，将其作为合并报表编制过程中的特殊调整分录。

### 知识点九：外币借款汇兑差额的核算（★）

**【历年考题涉及本知识点情况】** 历年考题未涉及本知识点的内容。

(一) 外币一般借款发生的汇兑差额

外币一般借款本金及利息的汇兑差额，应当予以费用化。

(二) 外币专门借款发生的汇兑差额

在资本化期间内，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。

【例·综合题】甲公司的记账本位币为人民币，外币业务采用外币业务发生当日的市场汇率折算。甲公司于 2015 年 12 月 31 日，为建造某工程项目专门向当地银行借入美元借款 100 万元，年利率为 6%，期限为 3 年，假定不考虑与借款有关的辅助费用、利息收入或投资收益。合同约定，每年 1 月 5 日支付上年利息，到期还本。工程于 2016 年 1 月 1 日开始实体建造，并支付价款，2017 年 6 月 30 日完工。美元兑换人民币的市场汇率如下：

2015 年 12 月 31 日为 1: 6.90; 2016 年 1 月 1 日为 1: 6.91; 2016 年 12 月 31 日为 1: 6.95; 2017 年 1 月 5 日为 1: 6.94; 2017 年 6 月 30 日为 1: 6.93。

【正确答案】

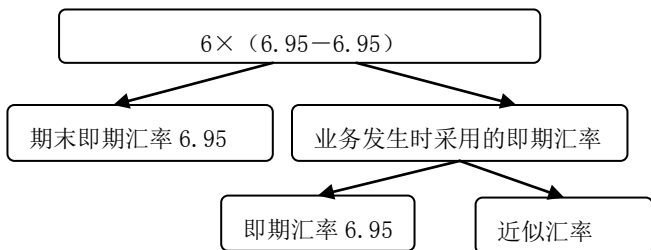
(1) 计算 2016 年资本化金额：

① 实际利息费用 =  $100 \times 6\% \times 6.95 = 6 \times 6.95 = 41.7$  (万元人民币)

借：在建工程                      41.7  
    贷：应付利息                    41.7

② 外币专门借款本金及利息汇兑差额

=  $100 \times (6.95 - 6.90) + 6 \times (6.95 - 6.95) = 5$  (万元人民币)



③ 账务处理为：

借：在建工程                      5  
    贷：长期借款                    5

(2) 2017 年 1 月 5 日实际支付利息时，以美元银行存款支付 6 万美元利息。

借：应付利息                      41.7 (余额)  
    贷：银行存款——美元      (6 万美元 × 6.94) 41.64  
        在建工程    0.06

(3) 计算 2017 年 6 月 30 日的利息及汇兑差额资本化金额

① 应付利息 =  $100 \times 6\% \times 1/2 \times 6.93 = 3 \times 6.93 = 20.79$  (万元人民币)

账务处理为：

借：在建工程                      20.79  
    贷：应付利息                    20.79

② 外币本金及利息汇兑差额 =  $100 \times (6.93 - 6.95) + 3 \times (6.93 - 6.93) = -2$  (万元人民

币)

账务处理为:

借: 长期借款	2	
贷: 在建工程		2

## 第 12 章 非货币性资产交换

### 考情分析

2017 年本章教材内容由原第十五章调整至第十二章, 但教材内容未发生实质性变化。本章近几年的考点是非货币性资产交换的认定、换入资产入账价值的确定; 同时经常出现具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换与债务重组、差错更正等有关章节相结合的主观题。

### 知识点一: 非货币性资产交换的认定(★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题经常涉及本知识点的内容, 客观题和主观题均可以出现。2014 年、2015 年和 2016 年考题均涉及该知识点的内容。

#### (一) 货币性资产和非货币性资产

##### 1. 货币性资产

是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产, 包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。

##### 2. 非货币性资产

是指货币性资产以外的资产。

【思考题】下列各项目中, 属于非货币性资产的有?

交易性金融资产	√
持有至到期投资	×
可供出售权益工具投资	√
投资性房地产	√
应收账款	×
预付账款	√

【例·单选题】(2015 年考题)在不涉及补价的情况下, 下列各项交易事项中, 属于非货币性资产交换的是( )。

- A. 开出商业承兑汇票购买原材料
- B. 以拥有股权投资换入专利技术
- C. 以应收账款换入对联营企业投资
- D. 以作为持有至到期投资核算的债券投资换入机器设备

【答案】B



【解析】选项 A、C、D 中应付票据、持有至到期投资、应收账款均是货币性资产。

【例·多选题】（2014 年考题）不考虑其他因素，甲公司发生的下列交易事项中，应当按照非货币性资产交换进行会计处理的有（ ）。

- A. 以对子公司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. 以原准备持有至到期的债权投资换入固定资产
- D. 定向发行本公司股票取得某被投资单位 40% 股权

【正确答案】AB

【答案解析】选项 C，持有至到期的债权投资属于货币性资产；选项 D，属于发行权益工具换入非货币性资产，不属于非货币性资产交换。

【例·多选题】（2013 年考题）按企业会计准则规定，下列各项中，属于非货币性资产交换的有（ ）。

- A. 以应收账款换取土地使用权
- B. 以专利技术换取拥有控制权的股权投资
- C. 以可供出售金融资产换取未到期应收票据
- D. 以作为交易性金融资产的股票投资换取机器设备

【正确答案】BD

【答案解析】选项 A，应收账款属于货币性项目；选项 C，未到期的应收票据属于货币性资产。

【例·单选题】（2012 年考题）在不涉及补价的情况下，下列各项交易中，属于非货币性资产交换的是（ ）。

- A. 以应收票据换入投资性房地产
- B. 以应收账款换入一块土地使用权
- C. 以可供出售权益工具投资换入固定资产
- D. 以长期股权投资换入持有至到期债券投资

【正确答案】C

【答案解析】选项 A，应收票据属于货币性资产，故不属于非货币性资产交换；选项 B，应收账款属于货币性资产，故不属于非货币性资产交换；选项 D，持有至到期债券投资属于货币性资产，故不属于非货币性资产交换。

## （二）非货币性资产交换的认定

在涉及少量补价的情况下，以补价占整个资产交换金额的比例低于 25%（注意不含 25%）作为参考。如果高于 25%（含 25%），则视为以货币性资产取得非货币性资产，适用收入准则或其他一些准则。

### 1. 收到补价的企业

$\frac{\text{收到的补价}}{\text{换出资产公允价值}} < 25\%$

### 2. 支付补价的企业

$\frac{\text{支付的补价}}{\text{支付的补价} + \text{换出资产公允价值}} < 25\%$

【提示】分子和分母，均不含增值税。

【例·多选题】下列交易中，属于非货币性资产交换的有（ ）。

- A. 以 600 万元应收账款换取生产用设备
- B. 以持有至到期的公司债券 800 万元换取一项长期股权投资
- C. 以公允价值为 600 万元的厂房换取投资性房地产，另收取补价 30 万元
- D. 以公允价值为 500 万元的专利技术换取可供出售金融资产，另支付补价 100 万元

【正确答案】CD

【答案解析】选项 A 中的应收账款和选项 B 中的持有至到期的公司债券属于货币性资产，因此，选项 AB 不属于非货币性资产交换；选项 C， $30/600 \times 100\% = 5\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换；选项 D， $100 / (100 + 500) \times 100\% = 16.67\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换。

## 知识点二：以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理（★★★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题经常涉及本知识点的内容，既可以出现客观题，也可以出现综合题，主观题往往与股权投资或债务重组相结合，且为单项资产的交换，机考前曾经出现类似的综合题。

### （一）换入资产成本的确定

条件：非货币性资产交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量。

#### 方法一：

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 支付的不含税补价（- 收到的不含税补价）+ 应支付的相关税费

【提示】不含税补价 = 换入与换出资产的不含税公允价值之差

#### 方法二：

换入资产成本 = 换出资产含税公允价值 + 支付的银行存款（- 收到的银行存款）- 可抵扣的增值税进项税额 + 应支付的相关税费

【提示 1】支付或收到的银行存款（含税的补价）= 换入与换出资产的含税公允价值之差

【提示 2】如果题目中，没有给对方换出资产的公允价值，则用“方法二”公式计算换入资产成本。

### （二）会计核算注意事项

#### 1. 换出资产的公允价值和其账面价值之间的差额

（1）换出资产为存货的，应当作为销售处理，以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。

（2）换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

（3）换出资产为长期股权投资、金融资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，记入“投资收益”科目。

（4）换出资产为投资性房地产的，以其公允价值确认其他业务收入，同时结转其他业务成本。

#### 2. “应支付的相关税费”如何处理？

除增值税的销项税额以外的，如果是为换出资产而发生的相关税费，则计入换出资产的处置损益；如果是为换入资产而发生的相关税费，则计入换入资产的成本。

**【例·单选题】**（2015 年考题）经与乙公司商协，甲公司以一批产成品换入乙公司的一项专利技术，交换日，甲公司换出产品的账面价值为 560 万元，公允价值为 700 万元（等于计税价格），甲公司将产品运抵乙公司并向乙公司开具了增值税专用发票，当日双方办妥了专利技术所有权转让手续。经评估确认，该专项技术的公允价值为 900 万元，甲公司另以银行存款支付乙公司 81 万元，甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，不考虑其他因素，甲公司换入专利技术的入账价值是（ ）。

- A. 641 万元      B. 781 万元      C. 819 万元      D. 900 万元

**【正确答案】**D

**【答案解析】**入账价值=换出产品公允价值 700+增值税销项税额  $700 \times 17\%$ +支付的银行存款 81=900（万元）

**【例·综合题】**甲公司和乙公司适用的增值税税率为 11%（不动产）、17%（存货），计税价格等于公允价值，假定该项交换具有商业实质且其换入换出资产的公允价值能够可靠地计量。2017 年 3 月甲公司以作为固定资产核算的一套商住两用房交换乙公司一批原材料，甲公司收到的存货作为原材料核算，乙公司收到商住两用房作为销售部门的办公用房，按税法规定上述进项税额中 60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣；40%的部分为待抵扣进项税额，于取得扣税凭证的当月起第 13 个月从销项税额中抵扣。有关资料如下：

（1）甲公司换出商住两用房，账面价值 1900 万元（原值为 2000 万元，已计提折旧 100 万元），甲公司开出增值税发票，不含税公允价值 5000 万元，含税公允价值 5550 万元。

（2）乙公司换出：原材料的账面价值为 3000 万元（成本 3200 万元，已计提存货跌价准备 200 万元），不含税公允价值 4000 万元，含税公允价值 4680 万元。

甲公司收到不含税补价 1000 万元（不含税公允价值 5000—不含税公允价值 4000）

或甲公司收到银行存款 870 万元（含税公允价值 5550—含税公允价值 4680）

**【答案】**

（1）甲公司的会计处理：

①由于  $1000/5000=20\% < 25\%$ ，所以属于非货币性资产交换；

②确认营业外收入 =  $5000 - 1900 = 3100$ （万元）；

③甲公司换入原材料成本 = 换出资产不含税公允价值 5000—收到的不含税的补价 1000+应支付的相关税费 0 = 4000（万元）；或 = 换出资产含税公允价值 5550—收到的银行存款 870—可抵扣的增值税进项税额  $4000 \times 17\%$ +应支付的相关税费 0 = 4000（万元）

借：固定资产清理	1900	
累计折旧	100	
贷：固定资产	2000	
借：原材料	4000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	680	
银行存款	870	
贷：固定资产清理	1 900	
应交税费——应交增值税（销项税额）	550	
营业外收入	(5000-1900) 3 100	

(2) 乙公司的会计处理:

①由于  $1000 / (1000 + 4000) = 20\% < 25\%$ , 所以属于非货币性资产交换

②确认营业利润 =  $4000 - 3000 = 1000$  (万元)

③乙公司取得的固定资产入账价值 = 换出资产不含税公允价值  $4000 +$  支付的不含税的补价  $1000 +$  应支付的相关税费  $0 = 5000$  (万元); 或 = 换出资产含税公允价值  $4680 +$  支付的银行存款  $870 -$  可抵扣的增值税进项税额  $5000 \times 11\% + 0 = 5000$  (万元)

借: 固定资产	5000
应交税费——应交增值税(进项税额) (550×60%)	330
——待抵扣进项税额	220
贷: 其他业务收入	4000
应交税费——应交增值税(销项税额)	680
银行存款	870
借: 其他业务成本 (3200-200)	3000
存货跌价准备	200
贷: 原材料	3200

**【例·综合题】**甲公司和乙公司适用的增值税税率均为 17%，计税价格等于公允价值，假定该项交换具有商业实质且其换入换出资产的公允价值能够可靠计量。甲公司经协商以其拥有的一项生产用固定资产（设备）与乙公司持有的对 A 公司持股比例为 20% 的长期股权投资进行交换。

(1) 交换前甲公司已持有 A 公司 3% 的股权投资并划分为可供出售金融资产，账面价值为 160 万元（其中成本为 100 万元、公允价值变动为 60 万元），交换日公允价值为 165 万元；甲公司换入乙公司持有的 A 公司 20% 的股权投资后，累计持有 A 公司 23% 的股权，能够对 A 公司施加重大影响，由金融资产转换为长期股权投资进行会计核算。交换日 A 公司可辨认净资产的公允价值为 6 000 万元。

(2) 交换前乙公司已持有 A 公司 25% 的股权投资并划分为长期股权投资，其后续计量采用权益法核算，换出对 A 公司 20% 的股权投资后，乙公司仍然持有 A 公司剩余 5% 的股权，不能再对 A 公司实施共同控制或重大影响，改按可供出售金融资产对剩余股权投资进行核算。剩余 5% 的股权的公允价值为 275 万元。

(3) 交换日换出资产的资料如下:

①甲公司换出固定资产（设备）的成本 950 万元，已提折旧 50 万元；公允价值 1 000 万元，含税公允价值 1 170 万元。

②乙公司换出长期股权投资（25% 的股权）的账面价值为 1 000 万元：其中投资成本为 900 万元，损益调整为 50 万元，因被投资单位其他综合收益为 30 万元（其中：25 万元为按比例享有的被投资方可供出售金融资产的公允价值变动，5 万元为按比例享有的被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动），被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动为 20 万元；换出 20% 的股权投资的公允价值为 1 100 万元。

甲公司收到银行存款 70 (1 170 - 1 100) 万元；  
 或乙公司收到不含税补价 100 (甲公司支付不含税补价 = 1 100 - 1 000) 万元。

**【答案】**

(1) 甲公司：（支付不含税补价 100）

①补价比例 =  $100 / (100 + 1\ 000) = 9.09\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换。

②采用权益法核算长期股权投资（23%的股权）的初始投资成本 =  $165 + 1100 = 1265$ （万元）

其中：换入 20%的股权投资的成本 = 换出资产不含税公允价值 1 000 + 支付的不含税补价 100 = 1 100（万元）；或 = 换出资产含税公允价值 1 000 × 1.17 - 收到的银行存款 70 + 应支付的相关税费 0 = 1 100（万元）

③甲公司换出固定资产的损益 =  $1\ 000 - (950 - 50) = 100$ （万元）

④甲公司资产置换确认投资损益 = 3%的股权公允价值 165 - 初始投资成本 100 = 65（万元）

⑤会计分录

借：固定资产清理	900	
累计折旧	50	
贷：固定资产	950	
借：长期股权投资——投资成本	1 265	
银行存款	70	
贷：可供出售金融资产	160	
投资收益	(165 - 160) 5	
固定资产清理	900	
营业外收入	100	
应交税费——应交增值税（销项税额）	170	
借：其他综合收益	60	
贷：投资收益	60	
借：长期股权投资——投资成本	115	
贷：营业外收入	(6 000 × 23% - 1 265) 115	

(2) 乙公司：（收到不含税补价 100 = 1 100 - 1000）

①补价比例 =  $100 / 1\ 100 = 9.09\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换。

②乙公司换入固定资产的成本 = 1 000（万元）

其中乙公司换入固定资产的成本 = 换出资产不含税公允价值 1 100 - 收到的不含税的补价 100 = 1 000（万元）；或 = 换出资产含税公允价值 1 100 + 支付的银行存款 70 - 可抵扣的增值税进项税额  $1\ 000 \times 17\% = 1\ 000$ （万元）

③乙公司换出长期股权投资确认的投资收益 = 25%股权的公允价值 1375（换出 20%的股权投资的公允价值为 1 100 + 剩余 5%的股权的公允价值为 275 万元） - 25%的股）的账面价值为 1 000 万元 + 其他综合收益 25 + 资本公积金 20 = 420（万元）

④会计分录

借：固定资产	1 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	170	
贷：长期股权投资——A 公司	(1000 × 20% / 25%) 800	
银行存款	70	

投资收益	(1 100-1000×20%/25%) 300
借：其他综合收益	25
资本公积	20
贷：投资收益	45
借：可供出售金融资产	275
贷：长期股权投资——A 公司	(1000-800) 200
投资收益	75

**【例·综合题】**2017 年 4 月 1 日，甲公司与乙公司进行资产置换，假定该项交换具有商业实质且其换入或换出资产的公允价值能够可靠计量。当日办理完毕相关法律手续，当日为购买日或股权处置日。各公司计提盈余公积的比例均为 10%。资料如下：

交换前甲公司已持有 A 公司 30% 的股权投资并划分为长期股权投资，其后续计量采用权益法核算，账面价值为 5 000 万元（其中明细科目投资成本为 4 000 万元、损益调整为 800 万元、其他综合收益为 100 万元，其他权益变动为 100 万元），交换日公允价值为 5700 万元；甲公司换入对 A 公司 50% 的股权投资后，甲公司累计持有 A 公司 80% 的股权投资，能够对 A 公司施加控制，由长期股权投资的权益法转换为成本法核算。

交换前乙公司已持有 A 公司 80% 的股权投资并划分为长期股权投资，其后续计量采用成本法核算，换出 50% 的股权后甲公司持有 A 公司剩余 30% 的股权，不能够对 A 公司实施控制但具有重大影响，由长期股权投资的成本法转换为权益法核算。

(1) 甲公司换出资料如下：①投资性房地产账面价值 5 000 万元（成本 3 000 万元，累计公允价值变动 2 000 万元），公允价值 8 000 万元。②交易性金融资产账面价值 1 800 万元（成本 1 900 万元，公允价值变动减少 100 万元），公允价值 2 000 万元。

(2) 至 2017 年 4 月 1 日股权投资处置日乙公司对 A 公司 80% 的股权投资的账面价值为 14 000 万元，乙公司初始投资 A 公司时可辨认净资产的账面价值与公允价值均为 17 000 万元，2017 年前至初始投资日 A 公司累计实现净利润 1 600 万元，累计宣告分配现金股利 600 万元；2017 年前 3 个月 A 公司实现的净利润为 750 万元，当年 A 公司宣告分配现金股利 50 万元；初始投资日至 2017 年 3 月末 A 公司累计产生其他综合收益增加 800 万元、除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动 600 万元。交换日 50% 的股权投资公允价值为 9500 万元。

(3) 甲公司收到银行存款 500 万元。

**【答案】**

(1) 甲公司

①采用成本法核算的长期股权投资的初始投资成本（80%的股权）= 5000 + 9500 = 14 500（万元）

其中换入长期股权投资的初始投资成本（50%的股权）= (8 000 + 2 000) - 500 = 9 500（万元）

②甲公司因该交换影响营业利润的金额 = (8000 - 5000) + (2000 - 1800) = 3200（万元）

③会计分录（长期股权投资不需要列示明细科目）

借：长期股权投资	9 500
银行存款	500

贷：其他业务收入	8 000
交易性金融资产	1 800
公允价值变动损益	100
投资收益	100
借：其他业务成本	3 000
公允价值变动损益	2 000
贷：投资性房地产	5 000

## (2) 乙公司

①处置 50%股权投资应确认的投资收益 =  $9\ 500 - 14\ 000 \times 50\% / 80\% = 750$  (万元)

借：银行存款	9 500
贷：长期股权投资	( $14\ 000 \times 50\% / 80\%$ ) 8750
投资收益	750

②2017 年 4 月 1 日调整长期股权投资账面价值

剩余长期股权投资的账面价值 =  $14\ 000 - 8750 = 5250$  (万元)，大于原剩余投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额  $150$  ( $5250 - 17\ 000 \times 30\%$ ) 万元为商誉，该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的初始投资成本进行调整。

两个交易日之间的调整【资料回顾 2017 年前 A 公司累计实现净利润 1 600 万元，累计宣告分配现金股利 600 万元；2017 年前 3 个月 A 公司实现的净利润为 750 万元，当年 A 公司宣告分配现金股利 50 万元；至 2017 年 3 月末 A 公司累计产生其他综合收益增加 800 万元，其他权益变动 600 万元】

借：长期股权投资——损益调整	( $1\ 700 \times 30\%$ ) 510
——其他综合收益	( $800 \times 30\%$ ) 240
——其他权益变动	( $600 \times 30\%$ ) 180
贷：盈余公积	( $1\ 000 \times 30\% \times 10\%$ ) 30
利润分配——未分配利润	( $1\ 000 \times 30\% \times 90\%$ ) 270
投资收益	( $700 \times 30\%$ ) 210
其他综合收益	240
资本公积——其他资本公积	180

【例·单选题】(2012 年考题) 甲公司为增值税一般纳税人，20×2 年 1 月 25 日以其拥有的一项非专利技术与乙公司生产的一批商品交换。交换日，甲公司换出非专利技术的成本为 80 万元，累计摊销为 15 万元，未计提减值准备，公允价值无法可靠计量；换入商品的账面成本为 72 万元，未计提跌价准备，公允价值为 100 万元，增值税额为 17 万元，甲公司将其作为存货；甲公司另收到乙公司支付的 30 万元现金。不考虑其他因素，甲公司对该交易应确认的收益为 ( )。

A. 0    B. 22 万元    C. 65 万元    D. 82 万元

【正确答案】D

【答案解析】甲换出资产含税公允价值 X - 乙公司换出资产的含税公允价值 117 = 30 (万元)  
甲换出资产含税公允价值 X = 30 + 117

甲公司对该交易应确认的收益 = 公允价值 (100 + 17 + 30) - 账面价值 (80 - 15) = 82 (万元)

**【例·计算分析题】** (会计差错更正) 当年发现当年会计差错。

甲公司于 2016 年 10 月以一幢办公楼与乙公司的一宗土地使用权进行置换。资产置换日, 甲公司换出办公楼的原价为 5 000 万元, 已提折旧 200 万元, 公允价值为 6 000 万元; 乙公司换出土地的公允价值为 7 000 万元。甲公司支付乙公司银行存款 1 000 万元。甲公司换入的土地准备持有以备增值, 采用成本模式后续计量, 该换入土地尚可使用年限为 50 年, 采用直线法摊销。不考虑增值税等税费。假定非货币性资产交换具有商业实质。甲公司相关会计处理如下:

借: 固定资产清理	4 800	
累计折旧	200	
贷: 固定资产		5 000
借: 投资性房地产		5800
贷: 固定资产清理		4 800
银行存款		1 000
借: 其他业务成本	29	
贷: 投资性房地产累计摊销 (5800/50×3/12)	29	

**【答案】** 会计处理不正确。理由: 换出办公楼应确认资产处置损益。更正分录如下:

借: 投资性房地产	(7000-5800) 1200
贷: 营业外收入	1200
借: 其他业务成本	6
贷: 投资性房地产累计摊销 (1200/50×3/12)	6

### 3. 涉及多项资产交换的会计处理

非货币性资产交换同时换入多项资产的, 在确定各项换入资产的成本时, 应当分别下列情况处理:

(1) 先按照与单项资产类似的处理原则确定换入资产的成本总额。

(2) 然后按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例, 分别确定各项资产的成本。

**【例·综合题】** 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 17%(存货)、11%(不动产)。甲公司为了适应经营业务发展的需要, 经与乙公司协商, 进行资产置换, 资料如下:

(1) 甲公司换出:

① 厂房: 账面价值为 1200 万元 (成本 1500 万元、累计计提折旧 300 万元); 公允价值为 1 000 万元, 销项税额为 110 万元;

② 投资性房地产: 账面价值为 500 万元 (成本为 400 万元、公允价值变动 100 万元, 此外自用房地产转换为投资性房地产时产生的其他综合收益 100 万元); 公允价值为 600 万元, 销项税额为 66 万元;

③ 库存商品: 账面价值为 200 万元 (成本 300 万元, 已计提存货跌价准备 100 万元); 公允价值为 400 万元, 销项税额为 68 万元;

不含税公允价值合计 2 000 万元; 含税公允价值合计 2 244 万元。



(2) 乙公司换出:

①办公楼: 账面价值为 500 万元(成本为 2 000 万元, 累计计提折旧 1 500 万元); 公允价值 1 000 万元, 销项税额为 110 万元;

②原材料: 账面价值为 150 万元(成本为 190 万元、已计提存货跌价准备为 40 万元); 公允价值 200 万元、销项税额 34 万元;

③可供出售金融资产: 账面价值为 480 万元(成本为 300 万元、公允价值变动增加为 180 万元); 公允价值 750 万元;

不含税公允价值合计 1 950 万元、 含税公允价值 2 094 万元。

(3) 甲公司收到不含税补价 50 万元或甲公司收到补价银行存款 150 万元(含税补价)。

假定上述资产交换前后用途不变。

**【答案】**

(1) 甲公司

①判断:  $50/2\ 000=2.5\%<25\%$ , 属于非货币性资产交换

②计算甲公司资产置换确认的营业利润、利润总额

营业利润 =  $(600-500+100) + (400-200) = 400$  (万元)

利润总额 =  $400 + (1\ 000-1200) = 200$  (万元)

③③计算甲公司换入资产总成本 =  $2\ 000 - 50 + 0 = 1\ 950$  (万元); 或  $2\ 244 - 150 - 110 - 34 + 0 = 1\ 950$  (万元)

④计算甲公司换入各项资产的成本

办公楼的成本 =  $1\ 950 \times 1\ 000 / (1\ 000 + 200 + 750) = 1\ 000$  (万元)

原材料的成本 =  $1\ 950 \times 200 / (1\ 000 + 200 + 750) = 200$  (万元)

可供出售金融资产的成本 =  $1\ 950 \times 750 / (1\ 000 + 200 + 750) = 750$  (万元)

⑤编制甲公司换入各项资产的会计分录

借: 固定资产清理	1 200	
累计折旧	300	
贷: 固定资产	1 500	
借: 固定资产——办公楼	1 000	
应交税费——应交增值税(进项税额)	(110×60%+34) 100	
——待抵扣进项税额	(110×40%) 44	
原材料	200	
可供出售金融资产	750	
营业外支出	(1 000-1 200=-200) 200	
银行存款	150	
贷: 固定资产清理	1 200	
其他业务收入	600	
主营业务收入	400	
应交税费——应交增值税(销项税额)	244	

借：其他业务成本	300
公允价值变动损益	100
其他综合收益	100
贷：投资性房地产	500
借：主营业务成本	200
存货跌价准备	100
贷：库存商品	300

(2) 乙公司

①判断： $50 / (50 + 1\ 950) = 2.5\% < 25\%$ , 属于非货币性资产交换

②计算乙公司资产置换确认的投资收益、营业利润、利润总额：

投资收益 =  $750 - 300 = 450$  (万元)

营业利润 =  $450 + (200 - 150) = 500$  (万元)

利润总额 =  $500 + (1\ 000 - 500) = 1\ 000$  (万元)

③计算乙公司换入资产总成本 =  $1\ 950 + 50 + 0 = 2\ 000$  (万元)；或 =  $2094 + 150 - 244 = 2\ 000$  (万元)

④计算乙公司换入各项资产的成本

厂房的成本 =  $2\ 000 \times 1\ 000 / (1\ 000 + 600 + 400) = 1\ 000$  (万元)

投资性房地产的成本 =  $2\ 000 \times 600 / (1\ 000 + 600 + 400) = 600$  (万元)

库存商品的成本 =  $2\ 000 \times 400 / (1\ 000 + 600 + 400) = 400$  (万元)

⑤编制乙公司换入各项资产的会计分录

借：固定资产清理	500
累计折旧	1 500
贷：固定资产	2 000
借：固定资产——厂房	1 000
投资性房地产	600
原材料	400
应交税费——应交增值税（进项税额）	( $110 \times 60\% + 66 + 68$ ) 200
——待抵扣进项税额	44
其他综合收益	180
贷：固定资产清理	500
营业外收入	( $1\ 000 - 500$ ) 500
其他业务收入	200
应交税费——应交增值税（销项税额）	144
可供出售金融资产	480
投资收益	450
银行存款	150
借：其他业务成本	150
存货跌价准备	40

### 知识点三：以换出资产账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理（★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题未涉及本知识点的内容。

#### （一）换入资产成本的确定

条件：不具有商业实质或公允价值不能够可靠计量

换入资产成本=换出资产的账面价值+支付的补价（-收到的补价）+应支付的相关税费（包含增值税销项税额）-可以抵扣的增值税进项税额

#### （二）会计核算应注意的问题

1. 此类非货币性资产交换，对换出资产不确认资产的处置损益。

2. 此类非货币性资产交换中，应支付的相关税费处理方法如下：

①增值税进项税额若可抵扣的，则不计入换入资产的成本；增值税的销项税额计入换入资产的成本。

②除增值税的销项税额以外的，为换入资产而发生的相关税费，计入换入资产的成本；为换出资产而发生的相关税费，计入换入资产的成本。

【例·综合题】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，其适用的增值税税率为 17%（设备）、6%（商标权）、11%（不动产）。甲公司与乙公司进行资产交换，假定不具有商业实质，公允价值不能可靠计量，甲公司、乙公司交换前后用途不变。税务局核定的计税基础等于其账面价值，甲公司、乙公司已经分别开出增值税专用发票。换出资产情况如下：

（1）甲公司换出：

①设备：原值为 1200 万元，已计提折旧 750 万元，税务局核定的增值税销项税额 76.5 万元

②商标权：初始成本 450 万元，累计摊销额 270 万元，税务局核定的增值税销项税额 10.8 万元

③换出资产账面价值合计 630 万元。

（2）乙公司换出：

①在建的工程：已发生的成本为 525 万元，税务局核定的增值税销项税额 57.75 万元

②长期股权投资账面余额 150 万元，未计提减值准备。

③换出资产账面价值合计 675 万元。

（3）双方商定以账面价值为基础，乙公司收取银行存款 45 万元。

要求：分别编制甲公司和乙公司有关非货币性资产交换的会计分录。

#### 【答案】

（1）甲公司会计分录如下：

①计算甲公司换入各项资产的入账价值

甲公司换入资产的总成本=换出资产的总价值 630+换出资产增值税销项税额（76.5+10.8）-换入资产增值税进项税额 57.75+支付的补价 45=704.55（万元）

换入在建的工程的成本=704.55×525/（525+150）=547.98（万元）

换入长期股权投资的成本=704.55×150/（525+150）=156.57（万元）

## ②编制甲公司换入各项资产的会计分录

借：固定资产清理	450
累计折旧	750
贷：固定资产	1 200
借：在建工程	547.98
应交税费——应交增值税（进项税额）	(57.75×60%) 34.65
——待抵扣进项税额	(57.75×40%) 23.1
长期股权投资	156.57
累计摊销	270
贷：固定资产清理	450
应交税费——应交增值税（销项税额）	(76.5+10.8) 87.3
无形资产	450
银行存款	45

(2) 乙公司会计分录如下：

## ①计算乙公司换入各项资产的入账价值

乙公司换入资产的总成本=换出资产的价值 675+换出资产的增值税销项税额 57.75-可抵扣增值税进项税额 (76.5+10.8)-45=600.45 (万元)

乙公司换入设备的成本=600.45×450/(450+180)=428.89 (万元)

乙公司换入商标权的成本=600.45×180/(450+180)=171.56 (万元)

## ②编制乙公司换入各项资产的会计分录

借：固定资产	428.89
无形资产	171.56
应交税费——应交增值税（进项税额）	(76.5+10.8) 87.3
银行存款	45
贷：在建工程	525
长期股权投资	150
应交税费——应交增值税（销项税额）	57.75

## 第 13 章 债务重组

### 考情分析

2017 年本章教材内容由原第十六章调整至第十三章，但教材内容未发生实质性变化。

近几年考试既有客观题，又有主观题。主观题往往与其他有关章节（如金融资产、长期股权投资、固定资产和投资性房地产等）相结合出题，近几年也通过会计差错更正的处理考查债务重组的知识点。

#### 知识点一：债务重组的定义（★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题涉及本知识点主要是客观题。

债务重组(债务重整),是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。

债务人发生财务困难,是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他方面的原因,导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。

债权人作出让步,是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。“债权人作出让步”的情形主要包括:债权人减免债务人部分债务本金或者利息、降低债务人应付债务的利率等。

【例·多选题】甲公司应收乙公司的一笔货款 100 万元到期,由于乙公司发生财务困难,该笔货款预计短期内无法收回。当日甲公司就该债权与乙公司进行协商。下列协商方案中,属于债务重组的有( )。

- A. 减免 10 万元债务,其余部分立即以现金偿还
- B. 减免 11 万元债务,其余部分延期两年偿还
- C. 以公允价值为 90 万元的无形资产偿还
- D. 以现金 10 万元和公允价值为 90 万元的存货偿还

【正确答案】ABC

【答案解析】债务重组是指在债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或者法院裁定作出让步的事项。此题选项 D 没有作出让步,不属于债务重组。

### 【案例】破产重整的收益确认时点

A 公司为上市公司,拟进行破产重整。2×12 年 2 月,当地法院批准了公司的重整计划,对于超过 10 万元以上部分的普通债权,A 公司按照 12%的比例以现金进行清偿,并在重整计划获法院裁定批准之日起三年内分三期清偿完毕,每年为一期,每期偿还 1/3。破产重整方案中还规定,只有在 A 公司履行重整计划规定的偿债义务后,债权人才根据重整计划豁免其剩余债务,否则,管理人或债权人有权要求终止重整计划,债权人在重整计划中所做的债权调整承诺也随之失效。A 公司根据前述重整计划的安排,在 2×12 年 2 月确认了约 10 亿元债务重组收益。

2×12 年年底,A 公司发布重大事项公告,称公司目前未能按照重整计划确定的第一期债务清偿时间和金额偿还债务。为了避免破产清算,公司一方面书面致函各相关债权人恳请延期偿还债务,截至 2×12 年 12 月 31 日,尚未收到各债权人及相关部门的书面异议;另一方面正全力加大工作力度和加快工作进程,力争在最短的时间内筹集到相应资金偿付第一期债务。公司将根据事情的进展情况及时履行信息披露义务。问题:A 公司是否能在 2×12 年年报中确认上述破产重整债务重组收益?

解析:一般应等到法院裁定破产重整实施完毕才能够确认债务重组收益,债务人不得在法院批准其重整计划时,立即确认破产重整债务重组收益。根据 A 公司的破产重整方案,“只有在 A 公司履行重整计划规定的偿债义务后,债权人才根据重整计划豁免其剩余债务,否则,管理人或债权人有权要求终止重整计划,债权人在重整计划中所做的债权调整承诺也随之失效”。这说明,债权人所作出的债务豁免承诺只有在 A 公司按照重整计划的规定履行完所有偿债义务之后才生效,在此之前,A 公司不应该确认重组收益。

本案例中，A 公司已于 2×12 年年底发布重大事项公告，称公司目前未能按照重整计划确定的第一期债务清偿时间和金额偿还债务，这进一步证明，在 2×12 年底，无法确定 A 公司是否能够按照破产重整方案履行完毕所有的偿债义务。因此，A 公司不应在 2×12 年度确认相关债务重组收益。

### 知识点二：以资产清偿债务的会计处理（★★★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题涉及本知识点的频率较高，既可以出现客观题，也可以出现综合性题目。客观题主要考点是计算债务人的债务重组利得、资产处置利得，计算债权人的债务重组损失；综合性题目与股权投资相结合或与会计差错更正相结合。

#### （一）以现金清偿债务

##### 1. 债务人

以现金清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额，确认为债务重组利得，计入营业外收入。

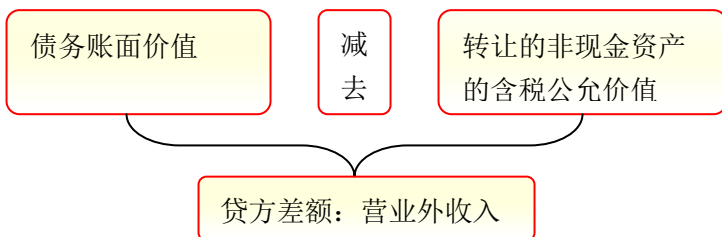
##### 2. 债权人

债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，先将该差额冲减已计提的减值准备，冲减后尚有余额的，差额在借方，计入营业外支出；差额在贷方，冲减当期资产减值损失。

#### （二）以非现金资产清偿债务

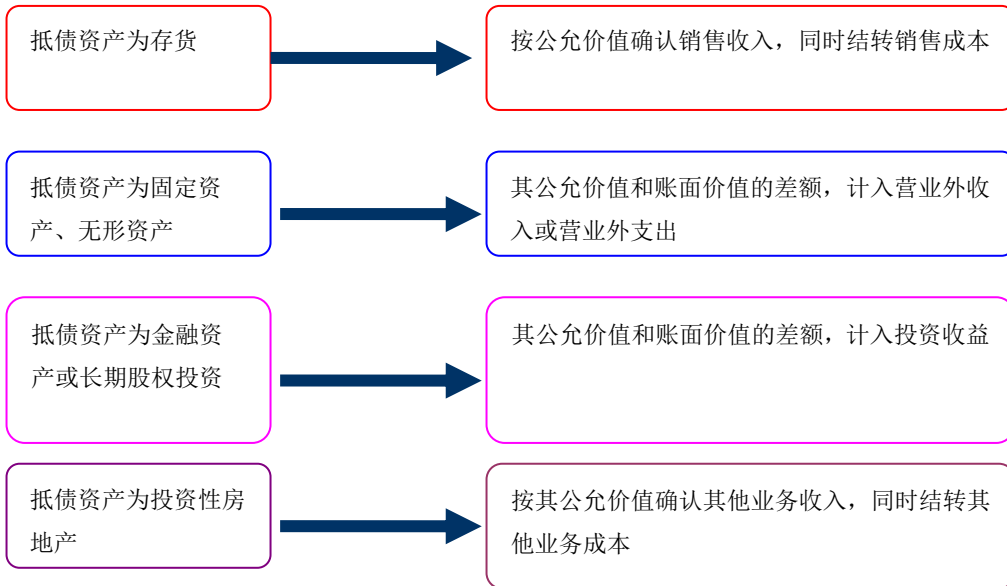
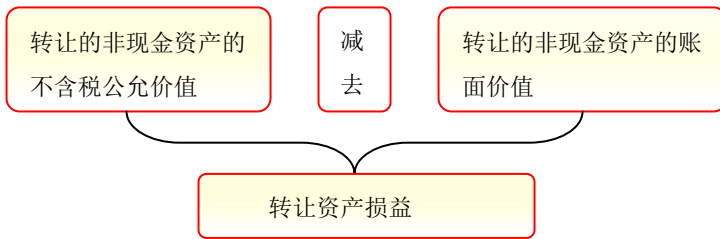
##### 1. 债务人

(1) 将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值之间的差额，计入营业外收入。其中，转让非现金资产的公允价值，应按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》计算确定。



【思考题】甲公司应收乙公司账款为 250 万元，乙公司到期无力支付款项。经协商甲公司同意乙公司以作为固定资产的设备抵偿该债务，设备账面价值 180 万元，公允价值为 200 万元，增值税税率为 17%，增值税不需要单独收付。乙公司债务重组利得 = 250 - 234 = 16（万元）。

(2) 转让的非现金资产的公允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益，计入当期损益。分别下列情况进行处理：



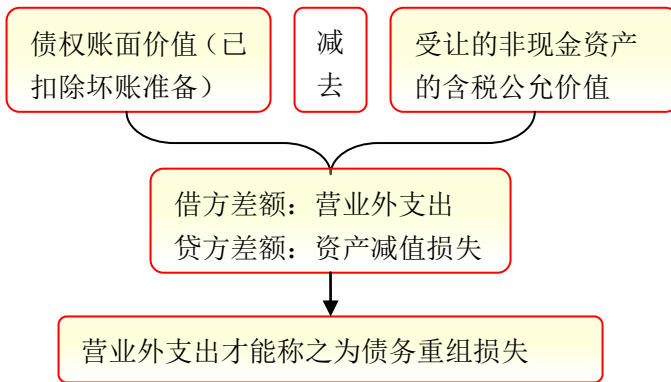
债务人在转让非现金资产过程中发生的一些税费，如运杂费等，直接计入转让资产损益。

【思考题】甲公司应收乙公司账款为 250 万元，乙公司到期无力支付款项。经协商甲公司同意乙公司以作为固定资产的设备抵偿该债务，设备账面价值 180 万元，公允价值为 200 万元，增值税税率为 17%，增值税不需要单独收付。乙公司固定资产处置损益 = 200 - 180 = 20 (万元)。

## 2. 债权人

债务人以非现金资产清偿债务，债权人在债务重组日，按照非现金资产的公允价值作为受让资产的入账价值，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失；重组债权已计提减值准备的，应当先将该差额冲减坏账准备，冲减后，差额在借方计入营业外支出，差额在贷方冲减当期资产减值损失。

其中，受让非现金资产的公允价值，应按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》计算确定。



债权人为取得受让资产发生的运杂费、保险费等，应计入相关受让资产的价值。

【思考题】甲公司应收乙公司账款为 250 万元，乙公司到期无力支付款项。经协商甲公司同意乙公司以作为固定资产的设备抵偿该债务，设备账面价值 180 万元，公允价值为 200 万元，增值税税率为 17%，增值税不需要单独收付，甲公司已计提坏账准备 8 万元。甲公司债务重组损失 =  $(250 - 10) - 234 = 6$ （万元）。

【例·综合题】甲公司和乙公司适用的增值税税率均为 17%。甲公司应收乙公司账款 3 660 万元已逾期，经协商决定进行债务重组。乙公司债务重组日抵债资料为：（1）以银行存款偿付甲公司账款 100 万元；（2）以一项固定资产偿付其余债务，乙公司该项设备的成本为 2 850 万元，已计提折旧 50 万元，不含税公允价值为 3 000 万元，支付清理费用 5 万元。

甲公司对债权已计提坏账准备 20 万元，相关资产在债务重组前后不改变用途，假定不考虑相关税费。

要求：编制债务重组双方的会计分录。

【正确答案】

甲公司：		乙公司：	
借：银行存款	100	债务重组利得 = $3\,660 - (100 + 3\,000 \times 1.17)$	
固定资产	3 000	= 50（万元）	
应交税费——应交增值税（进项税额）	510	固定资产处置损益 = $3\,000 - (2\,850 - 50)$	
坏账准备	20	- 5 = 195（万元）	
营业外支出	30	借：固定资产清理	2 800
贷：应收账款	3 660	累计折旧	50
		贷：固定资产	2 850
		借：固定资产清理	5
		贷：银行存款	5
		借：应付账款	3 660
		贷：银行存款	
		100	



	固定资产清理 [公允价值] 3 000 应交税费——应交增值税 (销项税额) 510 营业外收入——债务重组利得 50 借: 固定资产清理 195 贷: 营业外收入 195
<b>【思考题】</b> 确认债务重组损失? 30 万元	<b>【思考题】</b> ①确认债务重组收益? 50 万元 ②因债务重组影响损益? $50 + 195 = 245$ (万元)

**【例·综合题】** 甲公司和乙公司适用的增值税税率均为 17%。甲公司销售一批商品给乙公司, 含税价款 1 170 万元, 乙公司到期无力支付款项, 甲公司同意乙公司将其拥有的一项库存商品和一项无形资产 (免交增值税) 用于抵偿该债务。乙公司债务重组日抵债资料如下: (1) 乙公司库存商品的账面余额 180 万元, 已计提存货跌价准备 10 万元, 公允价值为 200 万元; (2) 无形资产的成本为 840 万元, 已累计摊销 20 万元, 公允价值为 810 万元。甲公司为该项应收账款计提 136 万元坏账准备。相关资产在债务重组前后不改变用途, 假定不考虑相关税费。

**【正确答案】**

甲公司:	乙公司:
借: 库存商品 200	债务重组利得 = $1\ 170 - (234 + 810) = 126$ (万元)
应交税费——应交增值税 (进项税额) 34	无形资产的处置损益 = $810 - (840 - 20) = -10$ (万元)
无形资产 810	影响营业利润的金额 = $200 - 170 = 30$ (万元)
坏账准备 136	借: 应付账款 1 170
贷: 应收账款 1 170	累计摊销 20
资产减值损失 10	营业外支出 10
<b>【思考题】</b>	贷: 主营业务收入 200
①债务重组损失? 0	应交税费——应交增值税 (销项税额) 34
②因债务重组影响营业利润? 10 万元	无形资产
	840
	营业外收入——债务重组利得
	126
	借: 主营业务成本 170
	存货跌价准备 10
	贷: 库存商品 180
	<b>【思考题】</b> 因债务重组影响损益的金额 = $30 - 10 +$

	126 =146 (万元)
--	------------------

【例·综合题】甲公司应收乙公司 18 000 万元货款，乙公司到期无力支付款项，甲公司同意乙公司用其对 A 公司持股比例为 55% 的长期股权投资及其投资性房地产抵偿全部债务。2017 年 1 月初甲公司、乙公司办理完毕产权移交手续及债权债务解除手续。

(1) 乙公司：抵债前乙公司已经持有 A 公司 60% 的股权并划分为长期股权投资，乙公司以其对 A 公司 55% 的股权抵偿债务后，乙公司仍然持有 A 公司剩余 5% 的股权，对 A 公司无控制、共同控制和重大影响，将长期股权投资转换为可供出售金融资产。债务重组日乙公司长期股权投资（60% 的股权）的账面价值为 9 600 万元，抵债 55% 的股权公允价值为 11 000 万元，剩余 5% 的股权公允价值为 1 000 万元。此外乙公司抵债的投资性房地产的账面价值 6 000 万元（原值 6 100 万元，已计提折旧 100 万元），公允价值为 6 300 万元。

(2) 甲公司：抵债前甲公司已经持有 A 公司 2% 的股权并划分为可供出售金融资产，甲公司收到乙公司以其对 A 公司 55% 的股权抵偿债务后，甲公司累计持有 A 公司 57% 的股权，对 A 公司具有控制权力，将可供出售金融资产转换为长期股权投资。债务重组日甲公司可供出售金融资产（2% 的股权）的公允价值为 400 万元。该 2% 的股权为 2015 年初购入，实际支付价款 500 万元，2015 年末该 2% 的股权公允价值为 400 万元，甲公司预计股票价格下跌是暂时性的，2016 年末该 2% 的股权公允价值为 300 万元，甲公司预计股票价格将持续下跌，故甲公司确认资产减值损失 200 万元，并将原确认的其他综合收益 100 万元转入损益。甲公司计提坏账准备 100 万元。甲公司收到乙公司的投资性房地产后仍然作为投资性房地产核算。

要求：编制债务重组日双方的会计分录。

【正确答案】

(1) 甲公司：

①采用成本法核算的长期股权投资的初始投资成本（57% 的股权）=2% 的股权公允价值 400 + 抵债 55% 的股权公允价值 11000 = 11 400（万元）

②该交易确认的投资收益 = 400 - 500 + 200 = 100（万元）；或 = 400 - 300 + 0 = 100（万元）。

③债务重组损失 = (18 000 - 100) - (11000 + 6 300) = 600（万元）

借：长期股权投资	11 400				
投资性房地产	6 300				
坏账准备	100				
营业外支出	600				
贷：应收账款		18 000			
可供出售金融资产		300			
投资收益	(400 - 500 + 200; 400 - 300 + 0)	100			

(2) 乙公司：

债务重组利得 = 18 000 - 11 000 - 6 300 = 700（万元）

影响营业利润的金额 =  $[(\text{抵债 } 55\% \text{ 的股权公允价值 } 11\ 000 + \text{剩余 } 5\% \text{ 的股权公允价值 } 1\ 000) - 60\% \text{ 的股权的账面价值 } 9\ 600] + [\text{投资性房地产公允价值为 } 6\ 300 - \text{账面价值 } 6\ 000 \text{ 万元}] = 2700 \text{ (万元)}$

借：应付账款	18 000	
贷：长期股权投资		$(9\ 600 \times 55\% / 60\%) 8\ 800$
投资收益		$(11\ 000 - 8\ 800) 2\ 200$
其他业务收入		6 300
营业外收入——债务重组利得		700
借：其他业务成本	6 000	
投资性房地产累计折旧	100	
贷：投资性房地产		6 100
借：可供出售金融资产	1 000	
贷：长期股权投资		$(9\ 600 - 8\ 800) 800$
投资收益		200

**【例·单选题】**（2014 年考题）甲公司应收乙公司货款 2 000 万元，因乙公司财务困难到期未予偿付，甲公司就该项债权计提了 400 万元的坏账准备。20×3 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 产品售价为 13 万元/件（不含增值税），成本为 10 万元/件；6 月 20 日，乙公司将抵债产品运抵甲公司并向甲公司开具了增值税专用发票。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。不考虑其他因素，甲公司应确认的债务重组损失是（ ）。

- A. 79 万元      B. 279 万元  
 C. 300 万元    D. 600 万元

**【正确答案】**A

**【答案解析】**甲公司应确认的债务重组损失 = 应收账面价值  $(2\ 000 - 400)$  - 抵债资产的公允价值  $100 \times 13 \times 1.17 = 79$ （万元）

**【例·单选题】**（2014 年考题）20×4 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 万元款项。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 80 万元  
 B. 确认商品销售收入 90 万元  
 C. 确认其他综合收益 100 万元  
 D. 确认资产处置利得 130 万元

**【正确答案】**A

**【答案解析】**选项 A，确认债务重组收益 = 应付账款的账面价值  $800 - \text{抵债资产的公允价值 } (600 + 120) = 80$ （万元）；选项 B，确认商品销售收入 120 万元；选项 C，不确认其他综合收

益；选项 D，确认资产处置利得 = 公允价值 600 - 账面价值 (700 - 200) = 100 (万元)，存货对外出售时影响损益，但不属于利得。

【例·单选题】(2013 年考题) 甲公司应付乙公司的购货款 2 000 万元于 20×4 年 6 月 20 日到期，甲公司无力按期支付，经与乙公司协商进行债务重组，甲公司以其生产的 200 件 A 产品抵偿该债务，甲公司将抵债产品运抵乙公司并开具增值税专用发票后，原 2 000 万元债务结清。甲公司 A 产品市场价格为每件 7 万元 (不含增值税)，成本为每件 4 万元。6 月 30 日，甲公司将 A 产品运抵乙公司并开具增值税专用发票。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，乙公司在该项交易前已就该债权计提 500 万元坏账准备，不考虑其他因素，下列关于该交易或事项的会计处理中，正确的是 ( )。

- A. 甲公司应确认营业收入 1 400 万元
- B. 乙公司应确认债务重组损失 600 万元
- C. 甲公司应确认债务重组收益 1 200 万元
- D. 乙公司取得 A 商品成本 1 500 万元

【正确答案】A

【答案解析】甲公司针对该事项的会计处理为：

借：应付账款	2 000	
贷：主营业务收入		1 400
应交税费——应交增值税 (销项税额)		238
营业外收入		362
借：主营业务成本	800	
贷：库存商品	800	

乙公司针对该事项的会计处理为：

借：库存商品	1 400	
应交税费——应交增值税 (进项税额)		238
坏账准备		500
贷：应收账款		2 000
资产减值损失		138

【例·计算分析题】(差错更正) 甲公司向银行借款，采用的是无担保借款，现已经逾期仍然没有偿还。

(1) 2016 年 12 月 31 日，甲公司与该银行进行债务重组，合同约定：如果甲公司 2017 年 2 月 28 日归还借款的本金 100 万元，则豁免全部尚未支付的利息 3 万元及罚息 2 万元，且不再计算以后期间的利息和罚息。甲公司 2016 年 12 月 31 日“长期借款——本金”科目余额 100 万元，“应付利息”科目余额 3 万元，罚息 2 万元尚未确认。2016 年 12 月 31 日甲公司会计处理？

借：应付利息	3	
贷：营业外收入		3

【更正】2016 年 12 月 31 日不属于债务重组日，不应确认债务重组收益，但是应按照或有事项准则的规定确认预计负债。

借：营业外收入	3
贷：应付利息	3
借：营业外支出	2
贷：预计负债	2

(2) 2017 年 2 月 28 日，甲公司实际偿还借款的本金 100 万元。甲公司的会计处理？

借：长期借款——本金	100
应付利息	3
预计负债	2
贷：银行存款	100
营业外收入	5

【例·单选题】(2012 年考题) 甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人。因甲公司无法偿还到期债务，经协商，乙公司同意甲公司以库存商品偿还其所欠全部债务。债务重组日，重组债务的账面价值为 1 000 万元；用于偿债商品的账面价值为 600 万元，公允价值为 700 万元，增值税额为 119 万元。不考虑其他因素，该债务重组对甲公司利润总额的影响金额为（ ）。

A. 100 万元    B. 181 万元    C. 281 万元    D. 300 万元

【正确答案】C

【答案解析】该债务重组对甲公司利润总额的影响金额 = (700 - 600) + (1 000 - 700 - 119) = 281 (万元)

【例·单选题】(2012 年考题) 甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。20×6 年 7 月 10 日，甲公司就其所欠乙公司购货款 600 万元与乙公司进行债务重组。根据协议，甲公司以其产品抵偿全部债务。当日，甲公司抵债产品的账面价值为 400 万元，已计提存货跌价准备 50 万元，市场价格（不含增值税额）为 500 万元，产品已发出并开具增值税专用发票。甲公司应确认的债务重组利得为（ ）。

A. 15 万元    B. 100 万元    C. 150 万元    D. 200 万元

【正确答案】A

【答案解析】甲公司应确认的债务重组利得 = 600 - 500 × 1.17 = 15 (万元)

【案例】A 公司是一家上市公司，拟进行破产重整。2×13 年 2 月，当地法院批准了公司的重整计划，对于超过 20 万元以上部分的普通债权（共 5 亿元，A 公司按照 14% 比例以现金进行清偿。按照此方案，债权人共豁免 A 公司债务 4.3 亿元，其中，A 公司控股股东 B 公司豁免了 0.86 亿元。A 公司在 2×13 年 10 月法院裁定重整计划执行完毕之后，确认了 4.3 亿元的债务重组收益。

问题：A 公司将控股股东豁免的债务确认为债务重组收益是否恰当？

解析：本案例中，控股股东以普通债权人身份，同其他债权人一起共同对上市公司做出相同比例的债务豁免。在这个交易中，控股股东与其他普通债权人处于相同的地位，并未因为其股东身份而有任何不同。因此，B 公司的债务豁免属于债权人对上市公司正常的债务豁免行为，应该计入当期损益。

【例·计算分析题】2016年7月1日，甲公司与其控股股东A公司（债权人）签订债务重组协议，约定对甲公司应付A公司的债权按照20%比例予以豁免，同时展期3个月。甲公司应付控股股东含税款项1 000万元，协议约定甲公司应于2017年9月30日按照余额的80%偿付，余款予以豁免。9月30日，甲公司偿付了上述有关债务。甲公司会计处理如下：

如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入的，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积）。

借：应付账款 1 000  
    贷：应付账款——债务重组 800（1 000×80%）  
        资本公积 200  
借：应付账款——债务重组 800  
    贷：银行存款 800

【例·综合题】（2015年考题节选）甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）20×4年发生了以下交易事项：

6月24日，甲公司与包括其控股股东P公司及债权银行在内的债权人签订债务重组协议，约定对于甲公司欠该部分债权人的债务按照相同比例予以豁免，其中甲公司应付银行短期借款本金余额为3 000万元，应付控股股东款项1 200万元，对于上述债务，协议约定甲公司应于20×4年6月30日前按照余额的80%偿付，余款予以豁免。

6月28日，甲公司偿付了上述有关债务。

9月20日，为帮助甲公司度过现金流危机，甲公司控股股东P公司代其支付了600万元的原料采购款，并签订协议约定P公司对于所承担债务将不以任何方式要求甲公司偿还或增加持股比例。

要求：编制甲公司20×4年有关交易事项的会计分录

【答案】

借：短期借款 3 000  
    应付账款 1 200  
    贷：银行存款 3 360（4 200×80%）  
        营业外收入 840（4 200×20%）  
借：应付账款 600  
    贷：资本公积——股本溢价 600

### 知识点三：债务转为资本（★★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题涉及本知识点的频率较高，既可以出现客观题，也可以出现综合性题目。

#### （一）债务人

对债务人而言，将债务转为资本，应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额（或者股份份额）确认为股本（或者实收资本），股份（或者股权）的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确认为股本溢价（或者资本溢价）计入资本公积。将重组债务的账面价值与

股权的公允价值之间的差额，计入营业外收入。

【思考题】支付给券商的佣金手续费？

先冲减发行股票的溢价收入，如果股本溢价不足冲减时，再冲减留存收益。

### (二) 债权人

在债务重组日，应将享有股权的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额，应当先将该差额冲减已提取的减值准备，冲减后尚有余额的，差额在借方，计入营业外支出；差额在贷方，冲减当期资产减值损失。

【思考题】发生的相关税费？分别按照长期股权投资或者金融工具确认和计量的规定进行处理。

划分为	发生的相关税费？
(1) 作为长期股权投资（无关联方关系）	计入长期股权投资成本
(2) 作为交易性金融资产	计入投资收益
(3) 作为可供出售金融资产	计入可供出售金融资产成本

【例·计算分析题】2017年1月3日，B公司因购买材料而欠A公司购货款及税款合计为2 500万元，由于B公司无法偿付应付账款，2017年5月2日经双方协商同意，B公司以普通股偿还债务，普通股每股面值为1元，假设股票市价为每股8元，B公司以300万股偿还该项债务。2017年6月1日增资手续办理完毕，A公司取得股权后划分可供出售金融资产，其已对应收账款提取20万元坏账准备。A公司为取得股权发生相关交易费用10万元，B公司为发行股票而支付相关交易费用10万元。B公司会计处理：

借：应付账款——A公司                                    2 500  
 贷：股本    300  
     资本公积——股本溢价    $[300 \times (8-1) - 10]$  2 090  
     营业外收入——债务重组利得    $(2 500 - 300 \times 8)$  100  
     银行存款    10

A公司会计处理：

借：可供出售金融资产  $(300 \times 8 + 10)$  2 410  
 坏账准备    20  
 营业外支出   80  
 贷：应收账款    2 500  
     银行存款   10

【案例】破产债务重整与资产负债表日后调整事项有联系？

A公司为上市公司，2×12年5月按法院裁定进行破产债务重整，2×12年10月法院裁定批准了A公司的破产重整计划。截至2×13年1月20日，A公司已经清偿了所有应以现金清偿的债务；截至2×13年4月10日，应清偿给债权人的5 000万股股票已经过户到相应的债权人名下，预留尚未登记债权人的股票也过户到管理人指定的账户。

A公司于2×13年4月25日披露的2×12年年报中确认了破产重整收益，理由是：在年报披露之前，有关重整事项已经基本执行完毕，公司认为很可能将得到法院的最终裁定。

问题：A 公司能否将破产重整收益计入 2×12 年？

解析：在破产重整过程中，债务重组协议的执行和结果存在重大不确定性，故上市公司通常应在法院裁定破产重整协议履行完毕后确认债务重组收益。

本案例中，由于 A 公司是在 2×13 年实施的主要重整债务清偿，法院将在 2×13 年裁定 A 公司破产重整计划执行完毕。“债务偿还”与“法院裁定”这两件事情均发生在资产负债表日后，不属于资产负债表日已经存在的情况。A 公司在 2×12 年 12 月 31 日尚不能可靠判断重整债务的清偿是否能够顺利实施。期后的偿还和法院裁定不属于资产负债表日后调整事项，不应在 2×12 年年报中确认债务重组收益。【教师提示】：差错更正？

借：盈余公积

利润分配——未分配利润

贷：营业外收入

如果 A 公司在 2×12 年 12 月 31 日前已将需以现金清偿的债务对应的现金支付至管理人账户，需清偿给债权人的股票也过户到管理人指定账户，可以视存在确凿证据表明破产重整协议执行过程及结果的重大不确定性消除，确认债务重组协议。

#### 【案例】第二大股东债务免息事项的确认

B 公司是原国有银行改制时设立的一家全资国有的专业资产管理公司，主要负责承接和处理银行转来的不良债权。截止 2×10 年 1 月，B 公司通过债权转股权的方式，持有 A 上市公司 37.78% 的股权，成为 A 上市公司控股股东。2×14 年 B 公司将 20% 股权出让给 C 公司。股权转让后，C 公司成为 A 公司的第一大股东，持股比例为 20%，第二大股东为 B 公司，持股比例为 17.78%。2×14 年 11 月 12 日，A 上市公司披露收到 B 公司批复，同意 A 公司归还截止协议生效日前 2.37 亿元债务所欠利息的 7,277.10 万的 10% 后，免除剩余的 90% 利息。

问题：第二大股东豁免 A 公司债务利息应确认为损益还是“资本公积”？

解析：B 公司向 C 公司转让 A 公司股权后，不再是 A 公司的控股股东。在分析 B 公司对 A 公司债务豁免的性质时，应考虑其经济实质是否为资本性投入。根据案例提供的相关材料，B 公司主要职能是管理和处置因收购国有银行不良贷款形成的资产，其豁免相关债务的行为，属其经常性的经营管理行为，是市场化交易行为，在没有其他证据表明该项债务豁免的经济实质属于 B 公司作为非控股股东对 A 上市公司的资本性投入时，按照《企业会计准则解释第 5 号》的规定，A 上市公司对该项债务豁免在按照企业会计准则规定符合确认条件时，可以确认为当期收益。

#### 知识点四：修改其他债务条件（★★）

【历年考题涉及本知识点情况】机考前综合题涉及本知识点的内容，机考以后没有涉及本知识点的内容。

##### （一）不附或有条件的债务重组

###### 1. 债务人

债务人应将重组债务的账面余额减记至重组后债务的公允价值，减记的金额作为债务重组利得，计入当期损益。

###### 2. 债权人



债权人在重组日,应当将修改其他债务条件后的债权公允价值作为重组后债权的账面价值,重组债权的账面余额与重组后债权账面价值之间的差额确认为债务重组损失,计入当期损益。如果债权人已对该项债权计提了坏账准备,应当首先冲减已计提的坏账准备。

【例·综合题】2015年12月31日,甲公司应付乙公司货款110万元到期,因发生财务困难,短期内无法支付。当日,甲公司与乙公司签订债务重组协议,约定减免甲公司债务的10万元,即应付账款的公允价值为100万元,并延期两年支付,年利率为5%(相当于实际利率),利息按年支付。乙公司未对此应收债权计提坏账准备。

要求:编制债务重组双方的账务处理。

【正确答案】

甲公司:	乙公司:
2015年12月31日: 借:应付账款 110 贷:应付账款——债务重组 100 营业外收入 10	2015年12月31日: 借:应收账款——债务重组 100 营业外支出 10 贷:应收账款 110
2016年12月31日: 借:财务费用 (100×5%) 5 贷:银行存款 (应付利息) 5	2016年12月31日: 借:银行存款 (应收利息) 5 贷:财务费用 (100×5%) 5
2017年12月31日: 借:应付账款——债务重组 100 财务费用 5 贷:银行存款 105	2017年12月31日: 借:银行存款 105 贷:应收账款——债务重组 100 财务费用 5

【提示】(1)展期内利息,不计入重组后的债权债务账面价值;

(2)展期内利息,无论是债务人还是债权人都应计入财务费用。

(二)附或有条件的债务重组

1. 债务人

附或有条件的债务重组,对于债务人而言,修改后的债务条款如涉及或有应付金额,且该或有应付金额符合或有事项中有关预计负债确认条件的,债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额,作为债务重组利得,计入营业外收入。

或有应付金额在以后会计期间没有发生的,企业应当冲销已确认的预计负债,同时确认营业外收入。

2. 债权人

对债权人而言,修改后的债务条款中涉及或有应收金额的,不应当确认,不得将其计入重组后债权的账面价值。在或有应收金额实际发生时,计入当期损益(先冲减债务重组日确认的营业外支出)。

【例·综合题】2015年A公司应收B公司(房地产开发企业)货款10125万元,由于B公司发生财务困难,遂于2015年12月31日进行债务重组,A公司同意B公司以其开发完成的

商品房及其尚未开发的一宗土地使用权（原准备建造出售公寓的土地使用权）抵偿部分债务，在此基础上免除债务 25 万元，剩余债务延长 2 年，利息按年支付，利率为 5%。但附有条件：债务重组后，如 B 公司自第二年起有盈利，则利率上升至 7%，若无盈利，利率仍维持 5%。假定实际利率等于名义利率。

债务重组日 B 公司抵债资料为：开发完成的商品房的账面成本 2 000 万元，公允价值 4 000 万元；土地使用权的账面成本 900 万元，公允价值 6 000 万元；

A 公司未计提坏账准备。A 公司将取得的商品房作为企业的一个销售中心的办公用房，取得的土地使用权准备建造一个研发中心。B 公司预计很可能盈利。

要求：编制债务重组双方的会计分录。（不考虑增值税、折旧摊销因素）

【正确答案】

B 公司：	A 公司：
2015 年 12 月 31 日： 借：应付账款 10 125 贷：主营业务收入 10 000 应付账款——债务重组 100 预计负债 $(100 \times 2\% \times 1) 2$ 营业外收入 $(25 - 2) 23$ 借：主营业务成本 2 900 贷：开发产品 2 900	2015 年 12 月 31 日 借：固定资产 4 000 无形资产 6 000 应收账款——债务重组 100 营业外支出 25 贷：应收账款 10 125
2016 年 12 月 31 日支付利息时： 借：财务费用 $(100 \times 5\%) 5$ 贷：银行存款 5	2016 年 12 月 31 日收到利息时： 借：银行存款 5 贷：财务费用 5
2017 年 12 月 31 日假设 B 公司自债务重组后的第二年起盈利： 借：应付账款——债务重组 100 财务费用 5 预计负债 2 贷：银行存款 107 假设 B 公司自债务重组后的第二年起无盈利： 借：应付账款——债务重组 100 财务费用 5 预计负债 2 贷：银行存款 105 营业外收入 2	2017 年 12 月 31 日假设 B 公司自债务重组后的第二年起盈利： 借：银行存款 107 贷：应收账款——债务重组 100 财务费用 5 营业外支出 2 假设 B 公司自债务重组后的第二年起无盈利： 借：银行存款 105 贷：应收账款——债务重组 100 财务费用 5

【例·单选题】下列关于债务重组会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

A. 债权人将很可能发生的或有应收金额确认为应收债权

- B. 债权人将收到的原未确认的或有应收金额计入当期损益
- C. 债务人将很可能发生的或有应付金额确认为预计负债
- D. 债务人确认的或有应付金额在随后无须支付时转入当期损益

【正确答案】A

【答案解析】债务重组中，对债权人而言，若债务重组过程中涉及或有应收金额，不应当确认或有应收金额，实际发生时计入当期损益。

【提示】属于债务重组日债务人应计入重组后债务账面价值的有：债务人在未来期间应付的债务本金、债务人符合预计负债确认条件的或有应付金额，不包括债务人在未来期间应付的债务利息。

【例·综合题】A 公司、B 公司和 C 公司没有关联方关系。

(1) 2017 年 11 月，A 公司将账面价值为 3 500 万元（未计提坏账准备）的应收 C 公司货款按照公允价值 3 100 万元出售给 B 公司，并由 B 公司享有或承担该应收账款的收益或风险。

【要求及答案】A 公司在其财务报表中是否应终止确认此应收账款？并说明理由，分别编制 A 公司和 B 公司的会计分录。

①A 公司应终止确认应收账款。

②理由：由于 A 公司不再享有或承担应收账款的收益或风险，应收账款的风险和报酬已转移，符合金融资产终止确认的条件。

③会计分录

A 公司	B 公司
借：银行存款 3 100 营业外支出 400 贷：应收账款 3 500	借：其他应收款 3 100 贷：银行存款 3 100

(2) 该应收账款 2017 年末未来现金流量的现值为 2 800 万元。

【要求及答案】编制 B 公司计提坏账准备的会计分录。

A 公司	B 公司
— —	借：资产减值损失 (3 100-2 800) 300 贷：坏账准备 300

(3) 2018 年 5 月，B 公司与 C 公司达成债务重组协议，豁免债务 100 万元，其余 3 400 万元立即以银行存款偿还。

【要求及答案】编制 C 公司、B 公司的会计分录。

C 公司	B 公司
借：应付账款 3 500 贷：银行存款 3 400 营业外收入 100	借：银行存款 3 400 坏账准备 300 贷：其他应收款 3 100 资产减值损失 300 营业外收入 300

【例·综合题】A 公司和 B 公司有关联方关系，均为甲公司的子公司。

(1) 2017 年 11 月，A 公司将账面价值为 3 500 万元的应收 X 公司货款按照公允价值 3 100 万元出售给 B 公司，并由 B 公司享有或承担该应收账款的收益或风险。

【要求及答案】A 公司在其个别财务报表中是否应终止确认该应收账款？分别编制 A 公司和 B 公司的会计分录。

A 公司应终止确认该应收账款。

A 公司	B 公司
借：银行存款 3 100 营业外支出 400 贷：应收账款 3 500	借：应收账款 3 100 贷：银行存款 3 100

(2) 该应收账款 2017 年末未来现金流量的现值为 2 800 万元。

【要求及答案】编制 B 公司计提坏账准备的会计分录。

A 公司	B 公司
——	借：资产减值损失 (3 100—2 800) 300 贷：坏账准备 300

(3) 编制 2017 年甲公司在其合并财务报表中的相关抵销会计分录。

①将 A 公司确认的营业外支出 400 万元与 B 公司应收账款 400 万元抵销。

借：应收账款                      400 【B 公司】  
    贷：营业外支出                      400 【A 公司】

②将 B 公司在其个别财务报表中计提的坏账准备予以抵销，按照 A 公司应收账款账面价值 3 500 万元与其现值 2 800 万元的差额 700 万元确认坏账损失。

借：资产减值损失 (700—300) 400  
    贷：应收账款                      400

理由：A 公司将应收账款出售给 B 公司，属于集团内部交易，从集团角度看，应收账款的风险与报酬并未转移，因此，在合并财务报表中不应终止确认应收账款。

### 知识点五：组合方式(★)

【历年考题涉及本知识点情况】机考前综合题涉及本知识点的内容，机考以后没有涉及本知识点的内容。

主要有以下几种情况：以现金、非现金资产组合；以现金、非现金资产结合债务转为资本；以现金、非现金资产结合债务转为资本，再结合修改债务条件。

对于上述三种方式的混合，应注意以下几点：

1. 无论是从债务人还是从债权人角度讲，应考虑清偿的顺序（即第一段中所列的顺序）。

120	豁免	20	↓
	银行存款	10	
	固定资产、无形资产	20	
	转为资本	30	
	本金	40	

2. 作为债权人，收到资产时是否需要按公允价值相对比例分配。新准则下，债权人收到的资产按照所收到资产的公允价值入账。

【例·综合题】甲公司、乙公司 2016 年度和 2017 年度发生如下有关债务重组及非货币性资产交换业务，根据各资料中有关事项的条件和题目要求分别进行会计处理。

(1) 2016 年 6 月 12 日，甲公司股东会同意丙公司以持有的乙公司股权抵偿所欠甲公司的货款 4 000 万元。6 月 20 日，甲公司与乙公司的股东丙公司签订股权转让协议。该协议于 6 月 26 日分别经甲公司、丙公司股东会批准。7 月 1 日，办理了乙公司的股权变更手续。甲公司取得乙公司 15% 股权后，要求乙公司对其董事会进行改选。7 月 1 日，甲公司向乙公司董事会派出一名董事。当日乙公司 15% 股权的公允价值为 3 800 万元。甲公司已对该应收账款计提坏账准备 100 万元。

2016 年 7 月 1 日，乙公司可辨认净资产公允价值为 22 000 万元，除下列资产外，其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同：

相关资产情况表

单位：万元

项目	成本	原预计使用年限	公允价值	预计尚可使用年限
固定资产	2 000	10	3 200	8
无形资产	1 200	6	1 800	5

至甲公司取得投资时，乙公司上述固定资产已使用 2 年，无形资产已使用 1 年。乙公司对固定资产采用年限平均法计提折旧，对无形资产采用直线法摊销，预计净残值均为零。

【要求及答案 1】编制甲公司取得对乙公司长期股权投资的会计分录，判断该长期股权投资应采用的核算方法，并说明理由。

借：长期股权投资——投资成本 3 800  
 坏账准备 100  
 营业外支出 100  
 贷：应收账款 4 000

同时，由于初始投资成本 3 800 万元 > 乙公司可辨认净资产公允价值的份额 3 300 (22 000 × 15%) 万元，故不调整初始投资成本。

甲公司对持有的乙公司长期股权投资应当采用权益法核算。

原因：甲公司向乙公司派出董事，并对乙公司具有重大影响。

(2) 2016 年 7 月至 12 月，乙公司实现净利润 1 200 万元。除所实现净利润外，乙公司于 2016 年 8 月购入某公司股票作为可供出售金融资产，实际成本为 650 万元，至 2016 年 12 月 31 日尚未出售，公允价值为 950 万元。乙公司重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变



④甲公司换入土地使用权立即投入建造研发中心的办公楼，至年末尚未完工。甲公司采用直线法摊销，不考虑净残值。

【要求及答案 4】计算该交易应确认投资收益，编制甲公司换入无形资产及其长期股权投资转换为可供出售金融资产的相关会计分录。

确认投资收益=15%的股权的公允价值 6250（12%的股权的公允价值 5 000+剩余 3%股权的公允价值 1 250）-15%的股权的账面价值 4 235+2016 年其他综合收益（52.5-50×15%）+2016 年资本公积 22.5+2017 年其他综合收益-6=2 076.5（万元）

①换入无形资产

借：无形资产	6 000	
贷：长期股权投资——投资成本		(3 800×12%/15%) 3 040
——损益调整	[ (153+213) ×12%/15%]	292.8
——其他综合收益	[ (52.5-6) ×12%/15%]	37.2
——其他权益变动	(22.5×12%/15%)	18
银行存款		1 000
投资收益		(5 000-4 235×80%) 1 612

②由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益，因重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动除外。

借：其他综合收益	(52.5-7.5-6) 39
贷：投资收益	39

③由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	22.5
贷：投资收益	22.5

④剩余股权投资转为可供出售金融资产，当天公允价值为 1 250 万元，账面价值为 847（4 235×20%）万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：可供出售金融资产	1 250
贷：长期股权投资——投资成本	(3 800-3 040) 760
——损益调整	[ (153+213) -292.8] 73.2
——其他综合收益	[ (52.5-6) -37.2] 9.3
——其他权益变动	(22.5-18) 4.5
投资收益	403

⑤年末摊销

借：在建工程	(6 000/20/2) 150
贷：累计摊销	150

## 第 14 章 所得税

### 考情分析

2017 年本章由原来的第二十章调至第十四章，将所得税列报单独作为一节内容，增加所得税费用（收益）与会计利润关系的说明，即纳税调整（这部分内容自学）。教材其他内容未发生实质性变化。

本章内容在考试中既可能出客观题，又很可能与其他章节内容结合出主观题。客观题主要考点是暂时性差异的确定、递延所得税费用的确认、所得税费用、应交所得税和递延所得税的计算。主观题主要是具体经济业务与所得税的核算，计算应交所得税、递延所得税和所得税费用及其账务处理。因此，本章内容非常重要。2013 年、2015 年、2016 年本章均出现综合题。

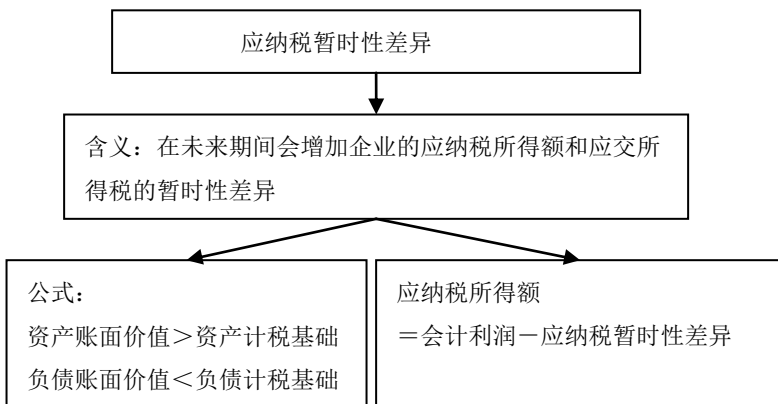
### 知识点一：所得税会计的核算程序（★★）

【历年考题涉及本知识点情况】主要为客观题，本知识点是以后各个知识点的基础。

在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。核算过程如下：

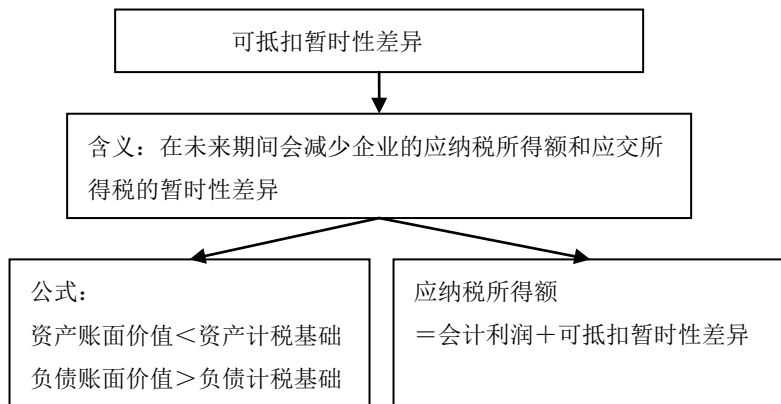
- （一）确定产生暂时性差异的项目
- （二）确定资产或负债的账面价值及计税基础
- （三）计算暂时性差异的期末余额

#### 1. 应纳税暂时性差异的期末余额



#### 2. 可抵扣暂时性差异的期末余额





(四) 计算“递延所得税负债”、“递延所得税资产”科目的期末余额

1. “递延所得税负债”科目的期末余额 = 应纳税暂时性差异的期末余额 × 未来转回时的所得税税率
2. “递延所得税资产”科目的期末余额 = 可抵扣暂时性差异的期末余额 × 未来转回时的所得税税率

(五) 计算“递延所得税负债”、“递延所得税资产”科目的发生额

1. “递延所得税负债”科目发生额 = 期末余额 - 期初余额
2. “递延所得税资产”科目发生额 = 期末余额 - 期初余额

(六) 所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税费用 (或 - 递延所得税收益)

### 知识点二：资产、负债计税基础 (★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】本知识点既可以出现客观题，也可以出现主观题。考点是计算资产或负债的计税基础、计算可抵扣暂时性差异余额或应纳税暂时性差异余额，计算递延所得税负债或递延所得税资产，确认递延所得税费用、所得税费用，且本知识点是以后知识点的基础。

#### (一) 资产的计税基础

通常情况下，资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的，后续计量过程中因会计准则规定与税法规定不同，可能造成账面价值与计税基础的差异。现就有关资产项目计税基础的确定举例说明如下：

##### 1. 固定资产

###### (1) 折旧方法不同产生的差异

企业会计准则规定，企业既可以按直线法计提折旧，也可以按照双倍余额递减法、年数总和法等方法计提折旧，前提是有关的方法能够反映固定资产为企业带来经济利益的实现方式。税法规定，除某些按照规定可以加速折旧的情况外(例如由于技术进步、产品更新换代较快等)，基本上可以税前扣除的是按照直线法计提的折旧。因折旧方法的不同，会产生固定资产账面价值与计税基础之间的差异。

###### (2) 折旧年限不同产生的差异

企业会计准则规定，折旧年限是由企业按照固定资产能够为企业带来经济利益的期限估计

确定的。但税法规定了每一类固定资产的最低折旧年限，而因折旧年限的不同，也会产生固定资产账面价值与计税基础之间的差异。

(3) 因计提固定资产减值准备产生的差异

持有固定资产的期间内，在对固定资产计提了减值准备以后，因所计提的减值准备不允许税前扣除，其账面价值下降，但计税基础不会随资产减值准备的提取而发生变化，也会造成其账面价值与计税基础的差异。

(4) 国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告(2014 年第 29 号)

①企业固定资产会计折旧年限如果短于税法规定的最低折旧年限，其按会计折旧年限计提的折旧高于按税法规定的最低折旧年限计提的折旧部分，应调增当期应纳税所得额。

【思考题】会计折旧年限 10 年，税法规定的最低折旧年限 20 年，会计折旧 20 万元，税法折旧 10 万元，应调增当期应纳税所得额  $10(20-10)$  万元。

企业固定资产会计折旧年限已期满且会计折旧已提足，但税法规定的最低折旧年限尚未到期且税收折旧尚未足额扣除，其未足额扣除的部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除。

②企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限，其折旧应按会计折旧年限计算扣除，税法另有规定除外。

【思考题】会计折旧年限 40 年，税法规定的最低折旧年限 20 年，会计折旧 5 万元，税法折旧 10 万元，不需要纳税调整。

③企业按会计规定提取的固定资产减值准备，不得税前扣除，其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。

④企业按税法规定实行加速折旧的，其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除。

【例·计算分析题】甲公司适用的所得税税率为 25%。各年税前利润均为 10 000 万元。2016 年 6 月 30 日以 5 000 万元购入并达到预定可以使用状态一项固定资产，甲公司在会计核算时估计其使用寿命为 5 年。按照适用税法规定，按照 10 年计算确定可税前扣除的折旧额。假定会计与税法均按年限平均法计提折旧，净残值均为零。甲公司 2016 年末、2017 年末所得税会计处理如下：

① 2016 年末：

年末资产账面价值  $= 5\ 000 - 5\ 000 / 5 \times 6 / 12 = 4\ 500$  (万元)

年末资产计税基础  $= 5\ 000 - 5\ 000 / 10 \times 6 / 12 = 4\ 750$  (万元)

年末可抵扣暂时性差异余额  $= 4\ 750 - 4\ 500 = 250$  (万元) 【在未来期间会减少企业的应纳税所得额】

年末“递延所得税资产”余额  $= 250 \times 25\% = 62.5$  (万元)

年末“递延所得税资产”发生额  $= 62.5 - 0 = 62.5$  (万元)

2016 年确认递延所得税费用  $= -62.5$  (万元)

2016 年应交所得税  $= (10\ 000 + \text{会计折旧 } 5\ 000 / 5 \times 6 / 12 - \text{税法折旧 } 5\ 000 / 10 \times 6 / 12) \times 25\% = 2\ 562.5$  (万元)

2016 年确认所得税费用  $= 2\ 562.5 - 62.5 = 2\ 500$  (万元)

借：所得税费用                    2 500  
     递延所得税资产                62.5  
 贷：应交税费——应交所得税    2 562.5

②2017 年末：

年末资产账面价值=5 000-5 000/5×1.5=3 500（万元）

年末资产计税基础=5 000-5 000/10×1.5=4 250（万元）

年末累计可抵扣暂时性差异=4 250-3 500=750（万元）

年末“递延所得税资产”余额=750×25%=187.5（万元）

年末“递延所得税资产”发生额=187.5-62.5=125（万元）

2017 年确认递延所得税费用=-125（万元）

2017 年应交所得税=(10 000+会计折旧 5 000/5-税法折旧 5 000/10)×25%=2 625（万元）

2017 年确认所得税费用=2 625-125=2 500（万元）

**【例·计算分析题】**A 公司适用的所得税税率为 25%。2016 年 3 月 31 日取得的某项固定资产，成本为 5 000 万元，使用年限为 10 年，会计采用年限平均法计提折旧，净残值为零。2017 年 12 月 31 日，估计该项固定资产的可收回金额为 3 500 万元。税法规定，使用年限 10 年，该固定资产应采用双倍余额递减法计提折旧，净残值为零。各年 A 公司实现的利润总额均为 10 000 万元。A 公司 2016 年末、2017 年末所得税会计处理如下：

①2016 年末：

年末资产账面价值=5 000-5 000/10×9/12=5 000-375=4 625（万元）

年末资产计税基础=5 000-5 000×2/10×9/12=5 000-750=4 250（万元）

年末应纳税暂时性差异余额=4 625-4 250=375（万元）**【将于未来期间计入企业的应纳税所得额】**

年末“递延所得税负债”余额=375×25%=93.75（万元）

年末“递延所得税负债”发生额=93.75（万元）

2016 年确认递延所得税费用 93.75 万元

②2017 年末：

2017 年 12 月 31 日，该项固定资产计提减值准备前的账面价值=5 000-375-5 000/10=4 125（万元），该账面价值大于其可收回金额 3 500 万元，两者之间的差额应计提 625 万元的固定资产减值准备。

年末资产账面价值=5 000-375-5 000/10-625=3 500（万元）

年末资产计税基础=5 000-750-(5 000×2/10×3/12+4 000×2/10×9/12)=3 400（万元）

年末累计应纳税暂时性差异=3 500-3 400=100（万元）

年末“递延所得税负债”余额=100×25%=25（万元）

年末“递延所得税负债”发生额=25-93.75=-68.75（万元）

2017 年确认递延所得税收益 68.75 万元

2017 年应交所得税=(10 000+会计折旧 5 000/10+减值准备 625-税法折旧 850)×25%

=2 568.75 (万元)

2017 年确认所得税费用=2 568.75-68.75=2 500 (万元)

【例·计算分析题】甲公司适用的所得税税率为 25%。

(1) 2014 年末购入管理用固定资产, 成本为 3 600 万元, 采用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。税法规定该固定资产的计税年限最低为 15 年, 甲公司在计税时按照 15 年采用直线法计算确定的折旧在所得税税前扣除。2016 年年末所得税会计处理如下:

年末账面价值=3 600-3 600÷10×2=2 880 (万元)

年末计税基础=3 600-3 600÷15×2=3 120 (万元)

年末累计可抵扣暂时性差异=3 120-2 880=240 (万元)

年末递延所得税资产余额=240×25%=60 (万元)

年末递延所得税资产发生额=60-30=30 (万元)

2016 年确认递延所得税费用为-30 万元

(2) 2017 年 10 月 1 日, 甲公司董事会决定将其固定资产的折旧年限由 10 年调整为 20 年, 该项变更自 2017 年 1 月 1 日起执行。2017 年末所得税会计处理如下:

2017 年的折旧额=3 600÷10×9/12+(3 600-3 600÷10×2-3 600÷10×9/12)÷(20×12-2×12-9)×3=307.83 (万元)

年末账面价值=2 880-307.83=2 572.17 (万元)

年末计税基础=3 600-3 600÷15×3=2 880 (万元)

年末递延所得税资产余额=(2 880-2 572.17)×25%=76.96 (万元)

年末递延所得税资产发生额=76.96-60=16.96 (万元)

2017 年确认递延所得税收益为 16.96 万元

## 2. 无形资产

除内部研发外, 取得的无形资产, 初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。

### (1) 内部研究开发形成的无形资产

会计准则规定, 研究阶段的支出应当费用化计入当期损益, 开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出应当资本化作为无形资产的成本。

税法中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 50%加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150%计算每期摊销额。

如无形资产的确认不是产生于企业合并交易, 同时在(初始)确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额, 则按照所得税准则的规定, 不确认有关暂时性差异的所得税影响。

【例·计算分析题】甲公司自 2016 年 1 月 1 日起自行研究开发一项新专利技术。适用的所得税税率为 25%。甲公司各年实现利润总额均为 10 000 万元。税法规定, 研究开发支出未形成无形资产计入当期损益的, 按照研究开发费用的 50%加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150%摊销。

(1) 2016 年度研发支出为 1 500 万元, 其中费用化的支出为 500 万元, 资本化支出 1 000 万元。至 2016 年年末尚未达到预定可使用状态。甲公司 2016 年年末所得税会计处理如下:

年末开发支出账面价值=1 000 (万元)

年末开发支出计税基础=1 000×150%=1 500 (万元)

年末可抵扣暂时性差异=500 (万元)

自行研发的无形资产不属于企业合并, 且初始确认时, 既不影响应纳税所得额也不影响会计利润, 故不确认相关的递延所得税资产。

2016 年应交所得税=(10 000-500×50%)×25%=2 437.5 (万元)

(2) 2017 年发生资本化支出 1 400 万元, 2017 年 7 月 1 日该项专利技术获得成功并取得专利权。甲公司预计该项专利权的使用年限为 10 年, 采用直线法进行摊销, 均与税法规定相同。2017 年年末所得税会计处理如下:

年末无形资产账面价值=2 400-2 400/10×6/12=2 400-120=2 280 (万元)

年末无形资产计税基础=2 400×150%-2 400×150%/10×6/12=2 280×150%=3 420 (万元)

年末累计可抵扣暂时性差异=3 420-2 280=1 140 (万元)

自行研发的无形资产不属于企业合并, 且初始确认时, 既不影响应纳税所得额也不影响会计利润, 故不确认相关的递延所得税资产。

2017 年应交所得税=(10 000+2 400/10×6/12-2 400×150%/10×6/12)×25%=2 485 (万元)

(2) 无形资产在后续计量时, 会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取

①企业会计准则规定, 对于使用寿命不确定的无形资产, 不要求摊销, 在会计期末应进行减值测试。税法规定, 企业取得的无形资产成本, 应在一定期限内摊销, 即税法中没有界定使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产在持有期间, 因摊销规定的不同, 会造成其账面价值与计税基础的差异。

②在对无形资产计提减值准备的情况下, 因所计提的减值准备不允许税前扣除, 也会造成其账面价值与计税基础的差异。

【提示】递延所得税资产或递延所得税负债的转换?

【例·计算分析题】A 公司适用的所得税税率为 25%, 各年税前会计利润均为 10 000 万元。企业在计税时, 对无形资产按照 10 年的期限摊销, 摊销金额允许税前扣除。

(1) A 公司于 2016 年 1 月 1 日取得的某项无形资产, 取得成本为 1 000 万元, 取得该项无形资产后, 根据各方面情况判断, A 公司无法合理预计其使用期限, 将其作为使用寿命不确定的无形资产。

2016 年末

账面价值=1 000 (万元)

计税基础=1 000-1 000/10=900 (万元)

应纳税暂时性差异=100 (万元)

“递延所得税负债”发生额=100×25%=25 (万元)

应交所得税 = (10 000 + 0 - 100) × 25% = 2 475 (万元)

确认所得税费用 = 2 475 + 25 = 2 500 (万元)

(2) 2017 年 12 月 31 日, 对该项无形资产进行减值测试, 可收回金额为 600 万元。

计提减值准备 = 1 000 - 600 = 400 (万元)

账面价值 = 600 (万元)

计税基础 = 1 000 - 100 × 2 = 800 (万元)

可抵扣暂时性差异 = 200 (万元)

“递延所得税资产”余额 = 200 × 25% = 50 (万元)

递延所得税负债		递延所得税资产	
	初: 25		初: 0
发: 25			发: 50
	末: 0		末: 50

“递延所得税负债”发生额 = 0 - 25 = -25 (万元)

“递延所得税资产”发生额 = 50 - 0 = 50 (万元)

确认递延所得税收益 = 25 + 50 = 75 (万元)

应交所得税 = (10 000 + 400 - 100) × 25% = 2 575 (万元)

确认所得税费用 = 2 575 - 75 = 2 500 (万元)

**【提示】** 如果不存在所得税税率变动和非暂时性差异及特殊事项, 所得税费用 = 税前会计利润 × 所得税税率

**【例·计算分析题】** 假定 A 公司每年的税前利润总额均为 20 000 万元; A 公司适用的所得税税率为 25%。2016 年 1 月 1 日, A 公司董事会批准研发某项新产品专利技术, 有关资料如下: 2016 年, 该研发项目发生的费用均属于费用化支出。2017 年 1 月, 共发生费用 6 200 万元, 其中 6 000 万元符合资本化条件。当月达到预定用途。A 公司预计该新产品专利技术的使用寿命为 10 年, A 公司对其采用直线法摊销; 税法规定该项无形资产采用直线法摊销, 摊销年限与会计相同。2017 年末, 该项无形资产出现减值迹象, 经减值测试, 该项无形资产的可收回金额为 4 320 万元, 减值后摊销年限和摊销方法不需变更。

按照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 50% 加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150% 摊销。A 公司该研究开发项目符合上述税法规定。2017 年相关所得税的会计处理:

减值测试前无形资产的账面价值 = 6 000 - 6 000 / 10 = 5 400 (万元)

应计提的减值准备金额 = 5 400 - 4 320 = 1 080 (万元)

年末无形资产账面价值 = 4 320 (万元)

年末无形资产计税基础 = 6 000 × 150% - 6 000 × 150% / 10 = 8 100 (万元)

年末可抵扣暂时性差异 = 8 100 - 4 320 = 3 780 (万元)

其中 1 080 万元的可抵扣暂时性差异【计提的减值准备】需要确认递延所得税。

2017 年应确认的递延所得税资产（收益）=1 080×25%=270（万元）

2017 年应纳税所得额=20 000- $\frac{200 \times 50\%}{10}$ + $\frac{6\ 000}{10}$ - $\frac{6\ 000 \times 150\%}{10}$ + $\frac{1\ 080}{10}$ =20 680（万元）

2017 年应交所得税=20 680×25%=5 170（万元）

2017 年确认所得税费用=5 170-270=4 900（万元）。

借：所得税费用 4 900  
 递延所得税资产 270  
 贷：应交税费——应交所得税 5 170

### 3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益（或其他综合收益）的金融资产和投资性房地产

对于以公允价值计量且其变动计入当期损益（其他综合收益）的金融资产和投资性房地产，其于某一会计期末的账面价值为该时点的公允价值。

税法规定，企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额。在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除其历史成本或以历史成本为基础确定的处置成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。按照该规定，以公允价值计量的金融资产等在持有期间公允价值的波动在计税时不予考虑，因此账面价值与计税基础之间会存在差异。

【例·计算分析题】甲公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润为 10 000 万元。有关业务如下：

（1）2015 年 11 月 20 日，甲公司自公开市场取得一项权益性投资，支付价款 1 000 万元，本年末该权益性投资的公允价值为 1 100 万元。假定 2015 年期初暂时性差异余额为零，不考虑其他因素。2015 年年末所得税会计处理如下：

划分交易性金融资产	划分可供出售金融资产
年末账面价值=1 100（万元） 年末计税基础=1 000（万元） 应纳税暂时性差异=100（万元） 年末“递延所得税负债”余额=100×25%=25（万元）	同左
年末确认递延所得税费用=25（万元）	年末因所得税影响确认其他综合收益=-25（万元）
应交所得税=(10 000-100)×25%=2 475（万元） 确认所得税费用=2 475+25=2 500（万元）	应交所得税=10 000×25%=2 500（万元） 确认所得税费用=2 500（万元）
借：所得税费用 2500 贷：递延所得税负债 25 应交税费——应交所得税 2475	借：所得税费用 2500 贷：应交税费——应交所得税 2500 借：其他综合收益 25 贷：递延所得税负债 25

(2) 2016 年 12 月 31 日, 该投资的公允价值为 800 万元。2016 年年末所得税会计处理如下:

划分交易性金融资产	划分可供出售金融资产
年末账面价值=800 (万元) 年末计税基础=1 000 (万元) 年末累计可抵扣暂时性差异=200 (万元) 年末“递延所得税资产”余额=200×25%=50 (万元) 年末“递延所得税资产”发生额=50-0=50 (万元) 年末“递延所得税负债”发生额=0-25=-25 (万元)	同左
确认递延所得税费用=-50-25=-75 (万元)	确认因所得税影响其他综合收益=75 (万元)
应交所得税=(10 000+300)×25%=2 575 (万元) 确认所得税费用=2 575-75=2 500 (万元)	应交所得税=10 000×25%=2 500 (万元) 确认所得税费用=2 500 (万元)
借: 所得税费用           2 500 递延所得税资产       50 递延所得税负债       25 贷: 应交税费——应交所得税       2 575	借: 所得税费用           2 500 递延所得税负债       25 递延所得税资产       50 贷: 其他综合收益 75 应交税费——应交所得税 2 500

**【例·计算分析题】**A 公司适用的所得税税率为 25%, 各年税前会计利润均为 10 000 万元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。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。

(1) 2016 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租, 并采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。该房屋的成本为 5 000 万元, 预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前, 已使用 4 年, 按年限平均法计提折旧, 预计净残值为零。2016 年 1 月 1 日账面价值为 4 000 (5 000-5 000/20×4) 万元, 转换日公允价值为 5 000 万元, 转换日产生其他综合收益 1 000 万元。2016 年 12 月 31 日的公允价值为 6 000 万元。2016 年年末所得税的处理如下:

年末账面价值=6 000 (万元)

年末计税基础=5 000-5 000÷20×5=3 750 (万元)



年末应纳税暂时性差异 =  $6\,000 - 3\,750 = 2\,250$  (万元)

年末“递延所得税负债”余额 =  $2\,250 \times 25\% = 562.5$  (万元)

年末“递延所得税负债”发生额 =  $562.5 - 0 = 562.5$  (万元)

其中：确认其他综合收益 =  $1\,000 \times 25\% = 250$  (万元)

确认递延所得税费用 =  $562.5 - 250 = 312.5$  (万元)

2016 年应交所得税 =  $(10\,000 - \text{公允价值变动 } 1\,000 - \text{税法折旧 } 5\,000/20) \times 25\% = 2\,187.5$  (万元)

2016 年确认所得税费用 =  $2\,187.5 + 312.5 = 2\,500$  (万元)

借：所得税费用	2 500
其他综合收益	250
贷：递延所得税负债	562.5
应交税费——应交所得税	2 187.5

(2) 该项投资性房地产在 2017 年 12 月 31 日的公允价值为 5 600 万元。2017 年年末所得税的处理如下：

年末账面价值 = 5 600 (万元)

年末计税基础 =  $5\,000 - 5\,000 \div 20 \times 6 = 3\,500$  (万元)

年末应纳税暂时性差异累计余额 = 2 100 (万元)

年末“递延所得税负债”余额 =  $2\,100 \times 25\% = 525$  (万元)

年末“递延所得税负债”发生额 =  $525 - 562.5 = -37.5$  (万元)

2017 年应交所得税 =  $(10\,000 + \text{公允价值变动损失 } 400 - 5\,000 \div 20) \times 25\% = 2\,537.5$  (万元)

2017 年确认所得税费用 =  $2\,537.5 - 37.5 = 2\,500$  (万元)

借：所得税费用	2 500
递延所得税负债	37.5
贷：应交税费——应交所得税	2 537.5

**【拓展】**(1) A 公司转换日 2016 年 1 月 1 日账面价值仍然为 4 000 万元，公允价值为 3 000 万元，转换日产生公允价值变动损失 1 000 万元。2016 年 12 月 31 日的公允价值为 6 000 万元。其他资料同上。2016 年 12 月 31 日会计处理：

年末账面价值 = 6 000 (万元)

年末计税基础 =  $5\,000 - 5\,000 \div 20 \times 5 = 3\,750$  (万元)

年末应纳税暂时性差异 =  $6\,000 - 3\,750 = 2\,250$  (万元)

年末“递延所得税负债”余额 =  $2\,250 \times 25\% = 562.5$  (万元)

年末“递延所得税负债”发生额 =  $562.5 - 0 = 562.5$  (万元)

2016 年确认递延所得税费用 = 562.5 (万元)

2016 年应交所得税 =  $[10\,000 + \text{公允价值变动 } (1\,000 - 3\,000) - \text{折旧 } 5\,000/20] \times 25\% = 1\,937.5$  (万元)

2016 年确认所得税费用 =  $1\,937.5 + 562.5 = 2\,500$  (万元)

借：所得税费用	2 500
---------	-------

贷：递延所得税负债	562.5
应交税费——应交所得税	1 937.5

(2) 该项投资性房地产在 2017 年 12 月 31 日的公允价值为 5 600 万元。与上述 2017 年所得税会计处理方法相同。

#### 4. 其他计提资产减值准备的各项资产

有关资产计提了减值准备以后，其账面价值会随之下落，而按照税法规定，资产的减值在转化为实质性损失之前，不允许税前扣除，从而造成资产的账面价值与其计税基础之间的差异。

**【例·综合题】**A 公司适用的所得税税率为 25%，税法规定，各项资产减值准备不允许税前扣除，无形资产按照 10 年摊销。各年末税前会计利润均为 10 000 万元。2017 年有关科目的情况如下：

(1) 应收账款年初余额 6 000 万元，年末余额 10 000 万元；坏账准备年初余额 600 万元，本年计提 400 万元，年末余额 1 000 万元。

(2) 库存商品年初余额 25 000 万元，年末余额 30 000 万元；存货跌价准备年初余额 2 000 万元，本年转回 400 万元，计提 100 万元，年末余额 1 700 万元。

(3) 商誉年初余额 4 000 万元，年末余额 4 000 万元；商誉减值准备年初余额 0 万元，本年计提 500 万元，年末余额 500 万元。（假定需要确认递延所得税）

(4) 无形资产年初账面价值 7 200 万元（其中成本为 8000 万元，累计摊销 800 万元），年末未计提减值准备前账面价值 6 400 万元（其中成本为 8000 万元，累计摊销 1600 万元）；无形资产减值准备年初余额 0 万元，本年计提 100 万元，年末余额 100 万元。

2017 年年末相关所得税的会计处理如下：

年末资产账面价值 = 应收账款 (10 000 - 1 000) + 库存商品 (30 000 - 1 700) + 商誉 (4 000 - 500) + 无形资产 (6 400 - 100) = 47 100 (万元)

年末资产计税基础 = 应收账款 10 000 + 库存商品 30 000 + 商誉 4 000 + 无形资产 6 400 = 50 400 (万元)

年末累计可抵扣暂时性差异 = 50 400 - 47 100 = 3 300 (万元)

年末“递延所得税资产”余额 = 3 300 × 25% = 825 (万元)

年末“递延所得税资产”发生额 = 825 - 期初 (600 × 25% + 2 000 × 25%) = 175 (万元)

2017 年确认递延所得税收益 = 175 (万元)

2017 年应交所得税 = (10 000 + 400 - 300 + 500 + 100) × 25% = 2 675 (万元)

2017 年确认所得税费用 = 2 675 - 175 = 2 500 (万元)

借：所得税费用	2 500
递延所得税资产	175
贷：应交税费——应交所得税	2 675

**【例·计算分析题】**甲公司适用的所得税税率为 25%，各年末税前会计利润均为 10 000 万元。税法规定，各项资产减值准备不允许税前扣除。甲公司有关权益工具的资料如下：

(1) 2016 年初购入 A 公司股票划分为可供出售金融资产，支付价款 1 000 万元，年末公允价值为 800 万元；甲公司判断 A 公司股票价格下跌属于暂时性。甲公司年末会计及其税务处理：

## ①会计处理

借：其他综合收益 200

贷：可供出售金融资产（ $800 - 1000 = -200$ ）200

## ②所得税处理

借：递延所得税资产（ $200 \times 25\%$ ）50所得税费用（ $10\ 000 \times 25\%$ ）2 500

贷：其他综合收益 50

应交税费——应交所得税 2 500

（2）2017 年末 A 公司股票公允价值为 700 万元，甲公司判断 A 公司股票价格下跌属于非暂时性。

## ①会计处理

借：资产减值损失（ $1\ 000 - 700$ ）300贷：可供出售金融资产（ $800 - 700$ ）100

其他综合收益 200

## ②税务处理

账面价值=700（万元）

计税基础=1 000（万元）

累计可抵扣暂时性差异= $1\ 000 - 700 = 300$ （万元）递延所得税资产发生额= $300 \times 25\% - 50 = 25$ （万元）递延所得税费用= $-25 - 50 = -75$ （万元）【其中-50：转回上年其他综合收益】应交所得税= $(10\ 000 + 300) \times 25\% = 2\ 575$ （万元）所得税费用= $2\ 575 - 75 = 2\ 500$ （万元）

借：所得税费用 2 500

递延所得税资产 25

其他综合收益 50

贷：应交税费——应交所得税 2 575

## 5. 长期股权投资

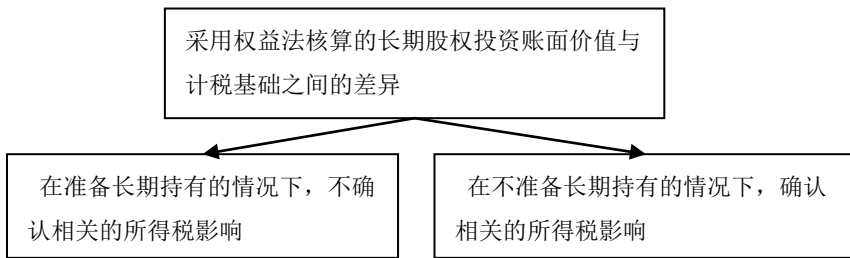
按照会计准则规定可以分别采用成本法及权益法进行核算。税法中对于投资资产的处理，要求按规定确定其成本后，在转让或处置投资资产时，其成本准予扣除。因此，税法中对于长期股权投资并没有权益法的概念。

长期股权投资取得以后，如果按照会计准则规定采用权益法核算，则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化，其账面价值与计税基础会产生差异。如果企业拟长期持有该项投资，则：

（1）因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；不确认递延所得税。

（2）因确认投资损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；不确认递延所得税。

(3) 因确认应享有被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异, 在长期持有的情况下预计未来期间也不会转回; 不确认递延所得税。



【思考题 1】采用成本法核算的, 需要纳税调整? (税法规定, 我国境内居民企业之间取得的股息、红利免税)

项目	需要纳税调整?	递延所得税?
被投资单位宣告现金股利	调整减少	不确认

【思考题 2】采用权益法核算的, 在准备长期持有的情况下, 需要纳税调整?

项目	需要纳税调整?	递延所得税?
对初始投资成本的调整, 产生营业外收入	调整减少	不确认
确认投资收益 (确认投资损失)	调整减少 (调整增加)	不确认
被投资单位宣告现金股利	不调整	不确认
因被投资单位其他综合收益变动, 或其他所有者权益变动	不调整	不确认

#### 6. 广告费和业务宣传费支出

企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出, 除另有规定外, 不超过当年销售收入 15% 的部分, 准予扣除; 超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类费用在发生时按照会计准则规定即计入当期损益, 不形成资产负债表中的资产, 但按照税法规定可以确定其计税基础的, 两者之间的差异也形成暂时性差异。

【例·综合题】A 公司适用的所得税税率为 25%。假定 A 公司税前会计利润为 1 000 万元。不考虑其他纳税调整。2017 年发生 1 700 万元广告费支出, 发生时已作为销售费用计入当期损益。税法规定, 该类支出不超过当年销售收入 15% 的部分允许当期税前扣除, 超过部分允许向以后年度结转税前扣除。A 公司 2017 年实现销售收入 10 000 万元。所得税会计处理如下:

假定一: 价款已经支付	假定二: 价款尚未支付
资产账面价值=0	负债账面价值=1 700 (万元)
资产计税基础=1 700-10 000×15%=200 (万元)	负债计税基础=10 000×15%=1 500 (万元)
可抵扣暂时性差异=200 (万元)	可抵扣暂时性差异=200 (万元)

2017 年末“递延所得税资产”余额=200×25%=50 (万元)

2017 年应交所得税=(1 000+200)×25%=300 (万元)

2017 年确认所得税费用=300-50=250 (万元)

借: 所得税费用 250

递延所得税资产                    50  
贷：应交税费——应交所得税        300

### 7. 未弥补亏损

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，在会计处理上，与可抵扣暂时性差异的处理相同，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

【思考题】假定 2015 年末亏损 500 万元，预计未来 5 年有足够的应纳税所得额，所得税税率为 25%。2016 年末实现利润 120 万元，2017 年末实现利润 150 万元……。

#### 递延所得税资产

2015 年末：500×25%	
	2016 年末：120×25%
	2017 年末：150×25%
	……

### 8. 分期收款销售商品形成的长期应收款

合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质，会计处理规定，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值（通常为合同或协议价款的现值）确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益（冲减财务费用）。税法规定，以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现。

【例·综合题】乙公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。2016 年 1 月 1 日，乙公司与甲公司签订一项购货合同，乙公司向其出售一台大型机器设备。合同约定，乙公司采用分期收款方式销售。该设备价款共计 6 000 万元（不含增值税），分 6 期平均收取，首期款项 1 000 万元于 2016 年 1 月 1 日收到，其余款项在 5 年期间平均收取，每年的付款日期为当年 12 月 31 日。收到款项时开出增值税发票。商品成本为 3 000 万元。假定折现率为 10%，按照现值确认的会计收入为 4 790.8 万元。

(1) 2016 年 1 月 1 日

借：长期应收款（1 000×6×1.17） 7 020

贷：主营业务收入                    4 790.8  
    未实现融资收益                  1 209.2  
    应交税费——待转销项税额 1020

借：银行存款                        1 170  
    应交税费——待转销项税额 170

贷：长期应收款    1 170  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 170

借：主营业务成本                  3 000

贷：库存商品                        3 000

(2) 2016 年 12 月 31 日会计处理

借：未实现融资收益 379.08

贷：财务费用  $[(5\,000 - 1\,209.2) \times 10\%]$  379.08

借：银行存款 1 170

应交税费——待转销项税额 170

贷：长期应收款 1 170

应交税费——应交增值税（销项税额） 170

2016 年 12 月 31 日长期应收款的账面价值 =  $(7\,020 - 1\,170 \times 2) - (1\,209.2 - 379.08) = 3\,849.88$ （万元）

(3) 2016 年 12 月 31 日所得税处理

税法确认的销售收入为 2 000  $(6\,000/6 \times 2)$  万元；结转销售成本 1 000  $(3\,000/6 \times 2)$  万元

会计确认的销售收入为 4 790.8 万元，结转销售成本为 3 000 万元；确认的财务费用为—379.08 万元。汇算清缴时需纳税调减—1 169.88 【—会计利润  $(4\,790.8 - 3\,000 + 379.08)$  + 税法利润  $(2\,000 - 1\,000)$  万元。

年末长期应收款的账面价值 = 3 169.88（万元）；

年末长期应收款的计税基础 = 0

应纳税暂时性差异 = 3 169.88（万元）；

应确认的递延所得税负债 =  $3\,169.88 \times 25\% = 792.47$ （万元）。

年末存货账面价值 = 0

年末存货计税基础 =  $3\,000 - 1\,000 = 2\,000$ （万元）

可抵扣暂时性差异 = 2 000（万元）

应确认的递延所得税资产 =  $2\,000 \times 25\% = 500$ （万元）

应交所得税 =  $(10\,000 - 1\,169.88) \times 25\% = 2\,207.53$ （万元）

所得税费用 =  $2\,207.53 + 792.47 - 500 = 2\,500$ （万元）

**【例·综合题】**（2013 年）甲公司 20×2 年实现利润总额 3 640 万元，当年度发生的部分交易或事项如下：

(1) 自 3 月 20 日起自行研发一项新技术。20×2 年以银行存款支付研发支出共计 680 万元，其中研究阶段支出 220 万元，开发阶段符合资本化条件前的支出 60 万元，符合资本化条件后的支出 400 万元。研发活动至 20×2 年底仍在进行中。税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成资产计入损益的，在按规定据实扣除的基础上，可以按研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。

(2) 7 月 10 日，自公开市场以每股 5.5 元的价格购入 20 万股乙公司股票，作为可供出售金融资产核算。20×2 年 12 月 31 日，乙公司股票收盘价为每股 7.8 元。税法规定，企业持有的股票等金融资产以其取得成本作为计税基础。

(3) 20×2 年发生广告费 2 000 万元，甲公司年度销售收入 9 800 万元。税法规定，企业发生的广告费不超过当年销售收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

其他有关资料：甲公司适用的所得税税率为 25%；本题不考虑中期财务报告的影响；除上述差异外，甲公司 20×2 年未发生其他纳税调整事项，递延所得税资产和递延所得税负债无期初余额。假定甲公司在未来期间能产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异形成的所得税影响。

### 【要求及其答案】

(1) 对甲公司 20×2 年自行研发新技术发生的支出进行会计处理，计算 20×2 年 12 月 31 日所形成开发支出的计税基础，判断是否确认递延所得税并说明理由。

借：研发支出——资本化支出      400  
       ——费用化支出            280  
     贷：银行存款                    680  
 借：管理费用                    280  
     贷：研发支出——费用化支出    280

20×2 年 12 月 31 日所形成开发支出的计税基础 = 400 × 150% = 600 (万元)。

甲公司不需要确认递延所得税。理由：对于无形资产的加计摊销虽然形成暂时性差异，但是该无形资产不是企业合并中形成的且属于初始确认时产生的，既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，所以不需要确认递延所得税。

(2) 对甲公司购入及持有乙公司股票进行会计处理，计算该可供出售金融资产在 20×2 年 12 月 31 日的计税基础，编制确认递延所得税相关的会计分录。

借：可供出售金融资产——成本    110  
     贷：银行存款                    110  
 借：可供出售金融资产——公允价值变动    46  
     贷：其他综合收益            [(7.8 - 5.5) × 20]    46

甲公司持有乙公司股票在 20×2 年 12 月 31 日的计税基础 = 110 (万元)。

甲公司针对该可供出售金融资产需要确认递延所得税。理由：该项可供出售金融资产期末账面价值为 156 (20 × 7.8) 万元，计税基础为 110 万元，产生应纳税暂时性差异 46 (156 - 110) 万元，需要确认递延所得税负债 11.5 万元，并将其记入“其他综合收益”。

借：其他综合收益            11.5  
     贷：递延所得税负债        11.5

(3) 计算甲公司 20×2 年应交所得税和所得税费用，并编制确认所得税费用相关的会计分录。

甲公司 20×2 年应纳税所得额 = 3 640 - 280 × 50% + (2 000 - 9 800 × 15%) = 4 030 (万元)

甲公司 20×2 年应交所得税 = 4 030 × 25% = 1 007.5 (万元)

甲公司本期确认的所得税费用 = 1 007.5 - (2 000 - 9 800 × 15%) × 25% = 875 (万元)，相关会计分录为：

借：所得税费用            875  
     递延所得税资产    132.5  
     贷：应交税费——应交所得税        1 007.5

### (二) 负债的计税基础

计算公式如下：

负债的计税基础=负债的账面价值-未来期间可税前扣除的金额

某些情况下, 负债的确认可能会影响企业的损益, 进而影响不同期间的应纳税所得额, 使得其计税基础与账面价值之间产生差额, 如按照会计准则规定确认的某些预计负债。

现就有关负债计税基础的确定, 举例说明如下:

### 1. 预计负债

#### (1) 因计提产品保修确认的预计负债

按照或有事项准则的规定, 企业应将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用, 同时确认预计负债。如果税法规定, 有关的支出应于发生时税前扣除, 则会产生可抵扣暂时性差异。

【例·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%, 各年税前会计利润为 10 000 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。2016 年末“预计负债”科目余额为 500 万元(因计提产品保修费用确认), 2016 年末“递延所得税资产”余额为 125 万元(因计提产品保修费用确认)。甲公司 2017 年实际支付保修费用 400 万元, 在 2017 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。2017 年度因该业务确认的递延所得税费用为( )。

- A. 50 万元    B. -50 万元    C. 2 500 万元    D. 0

【正确答案】B

【答案解析】年末负债账面价值=500-400+600=700(万元); 年末负债计税基础=700-700=0; 年末累计可抵扣暂时性差异金额=700(万元); 2017 年末“递延所得税资产”余额=700×25%=175(万元); 2017 年末“递延所得税资产”发生额=175-125=50(万元); 递延所得税收益为 50 万元。

【拓展】2017 年应交所得税=(10 000+600-400)×25%=2 550(万元)

2017 年所得税费用=2 550-50=2 500(万元)

借: 所得税费用                    2 500  
    递延所得税资产                50  
    贷: 应交税费——应交所得税 2 550

#### (2) 未决诉讼

因或有事项确认的预计负债, 应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某些情况下, 因有些事项确认的预计负债, 如果税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除, 即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为零, 其账面价值与计税基础相同。

【例·计算分析题】甲公司的所得税税率为 25%。2017 年 12 月 31 日涉及一项诉讼案件, 甲公司估计败诉的可能性为 60%, 如败诉, 估计赔偿金额很可能为 100 万元。假定甲公司税前会计利润为 10 000 万元。不考虑其他纳税调整。

假定一: 假定涉及一项担保诉讼, 税法规定担保涉及诉讼不得税前扣除	假定二: 假定涉及一项违反合同的诉讼案件, 税法规定违反合同的诉讼实际发生时可以税前扣除
年末负债账面价值=100(万元)	年末负债账面价值=100(万元)
年末负债计税基础=100-0=100(万元)	年末负债计税基础=100-100=0



无暂时性差异	年末可抵扣暂时性差异=100(万元) 年末“递延所得税资产”发生额=25(万元)
借: 所得税费用 2 525 贷: 应交税费——应交所得税 2 525 [(10 000+100)×25%]	借: 所得税费用 2 500 递延所得税资产 25 贷: 应交税费——应交所得税 [(10 000+100)×25%] 2 525

(3) 附有销售退回条件的商品销售, 企业根据以往经验能够合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债(预计负债)

【例·多选题】甲公司 2017 年 12 月 1 日与乙公司签订产品销售合同。合同约定, 甲公司向乙公司销售 A 产品 1 000 万件, 单位售价 5 元(不含增值税), 增值税税率为 17%; 如果乙公司当日支付款项, 乙公司收到 A 产品后 3 个月内如发现质量问题有权退货。A 产品单位成本为 4 元。根据历史经验, 甲公司估计 A 产品的退货率为 10%。2017 年 12 月 20 日发出 A 产品, 并开具增值税专用发票, 并收到货款。至 2017 年 12 月 31 日止, 上述已销售的 A 产品尚未发生退回。

甲公司适用的所得税税率为 25%。假定甲公司税前会计利润为 10 000 万元。不考虑其他纳税调整。2017 年度甲公司因销售 A 产品相关所得税处理表述正确的是( )。

- A. 产生可抵扣暂时性差异为 100 万元
- B. 应交所得税为 2 525 万元
- C. 递延所得税费用为 -25 万元
- D. 所得税费用为 2 500 万元

【正确答案】ABCD

【答案解析】2017 年 12 月 31 日确认估计的销售退回, 会计分录为:

借: 主营业务收入 (1 000×5×10%) 500  
    贷: 主营业务成本 (1 000×4×10%) 400  
        预计负债 100

年末预计负债的账面价值=100(万元)

年末预计负债的计税基础=100-100=0

年末可抵扣暂时性差异=100(万元)

年末应确认递延所得税资产=100×25%=25(万元)

2017 年应交所得税=(10 000+100)×25%=2 525(万元)

2017 年确认递延所得税费用=-25(万元)

2017 年确认所得税费用=2 525-25=2 500(万元)

## 2. 预收账款

某些情况下, 因不符合会计准则规定的收入确认条件未确认为收入的预收款项, 按照税法规定应计入当期应纳税所得额时, 有关预收账款的计税基础为 0, 即因其产生时已经计算交纳所得税, 未来期间可全额税前扣除。

【例·计算分析题】A 公司于 2016 年 12 月 20 日自客户收到一笔合同预付款, 金额为 100

万元，因不符合收入确认条件，将其作为预收账款核算。假定按照适用税法规定，该款项应计入取得当期应纳税所得额计算缴纳所得税，不考虑其他因素。

(1) 2016 年 A 公司税前会计利润为 10 000 万元，所得税税率为 25%。

年末预收账款账面价值=100 (万元)

年末预收账款计税基础=100-100=0

年末可抵扣暂时性差异=100 (万元)

年末“递延所得税资产”余额=100×25%=25 (万元)

年末“递延所得税资产”发生额=25 (万元)

2016 年应交所得税=(10 000+100)×25%=2 525 (万元)

2016 年确认所得税费用=2 525-25=2 500 (万元)

借：所得税费用                    2 500  
    递延所得税资产                25  
    贷：应交税费——应交所得税 2 525

(2) 2017 年假定 A 公司税前会计利润为 10 000 万元，所得税税率为 25%。2017 年初 A 公司确认收入 100 万元。不考虑其他因素。

年末预收账款账面价值=0

年末预收账款计税基础=0

年末可抵扣暂时性差异余额=0

2017 年末“递延所得税资产”余额=0

2017 年末“递延所得税资产”发生额=0-25=-25 (万元)

2017 年应交所得税=(10 000-100)×25%=2 475 (万元)

2017 年确认所得税费用=2 475+25=2 500 (万元)

借：所得税费用                    2 500  
    贷：应交税费——应交所得税 2 475  
        递延所得税资产                25

【归纳总结】一般情况下，负债产生的暂时性差异为可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税资产。但是交易性金融负债除外。

### 3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

【例·综合题】2017 年 10 月 2 日 A 公司发行 5 000 万张人民币短期融资券，期限为 1 年，票面利率为 6%，每张面值为 100 元，到期一次还本付息。A 公司将该短期融资券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。年末该短期融资券的市场价格每张 95 元（不含利息）。假定 A 公司适用的所得税税率为 25%。

(1) 2017 年 10 月 2 日发行短期融资券

借：银行存款        (5 000×100) 500 000  
    贷：交易性金融负债——成本        500 000

(2) 2017 年 12 月 31 日

借：交易性金融负债——公允价值变动    25 000  
    贷：公允价值变动损益                    (500 000-5 000×95) 25 000

借：投资收益 (500 000×6%×3/12) 7 500  
贷：应付利息 7 500

(3) 所得税处理

负债的账面价值=500 000-25 000=475 000 (万元)

负债的计税基础=500 000 (万元)

应纳税暂时性差异=25 000 (万元)

递延所得税负债=25 000×25%=6 250 (万元)

4. 应付职工薪酬

【归纳总结】应付职工薪酬，需要纳税调整？

项目	需要纳税调整？	递延所得税？
合理的工资允许扣除，如果超过部分？	在发生当期不得税前扣除，以后期间也不得税前扣除： 纳税调增	不确认
超过 14%部分福利费？ 超过 2%部分工会经费？	在发生当期不允许税前扣除，以后期间也不得税前扣除： 纳税调增	不确认
超过 2.5%部分职工教育经费？	在发生当期不允许税前扣除，以后期间则可税前扣除： 纳税调增	确认递延所得税资产
辞退福利？	假定税法规定，与该项辞退福利有关的补偿款于实际支付时可税前抵扣： 纳税调增	确认递延所得税资产

【思考题】应付职工薪酬为 100 万元，允许当年税前扣除为 90 万元，超出金额未来不允许税前扣除？

【答案】负债账面价值=100 (万元)

负债计税基础=100-0=100 (万元)

不形成暂时性差异=50 (万元)

【例·综合题】甲公司 2017 年度税前会计利润为 1 000 万元，所得税税率为 25%。

(1) 甲公司全年应付职工薪酬为 285 万元，其中：工资、薪金为 200 万元，职工福利费 30 万元，工会经费 5 万元，因现金结算股份支付确认管理费用 50 万元；假定甲公司全年无其他纳税调整因素。

(2) 税法规定，企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除；企业发生的职工福利费支出，不超过工资、薪金总额 14%的部分准予扣除；企业拨缴的工会经费，不超过工资、薪金总额 2%的部分准予扣除；与股份支付有关确认的费用于实际支付时可税前抵扣。

【答案】

(1) 应纳税所得额 = 1 000 + 职工福利费 (30 - 200 × 14%) + 工会经费 (5 - 200 × 2%) + 股份支付确认管理费用 50 万元 = 1 000 + (30 - 28) + (5 - 4) + 50 = 1 053 (万元)

(2) 当期应交所得税额 = 1 053 × 25% = 263.25 (万元)

(3) 负债账面价值 = 285 (万元); 负债计税基础 = 285 - 50 = 235 (万元); 形成可抵扣暂时性差异 = 50 (万元)。

借: 所得税费用 (263.25 - 12.5) 250.75  
 递延所得税资产 (50 × 25%) 12.5  
 贷: 应交税费——应交所得税 263.25

#### 5. 权益结算的股份支付

2012 年 5 月 23 日, 国家税务总局发布了《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2012 年第 18 号), 明确了我国对于股权激励企业所得税的处理原则。

(1) 对股权激励计划实行后立即可行权的, 上市公司可以根据实际行权时该股票的公允价值与激励对象实际行权支付价格的差额和数量, 计算确定作为当年上市公司工资薪金支出, 依照税法规定进行税前扣除。

(2) 对股权激励计划实行后, 需待一定服务年限或者达到规定业绩条件(以下简称等待期)方可行权的。上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用, 不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后, 上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价值与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量, 计算确定作为当年上市公司工资薪金支出, 依照税法规定进行税前扣除。

(3) 本条所指股票实际行权时的公允价值, 以实际行权日该股票的收盘价格确定。

【例·计算分析题】A 公司为我国 A 股上市公司, 企业所得税税率为 25%。该公司在两个年度内给 10 位公司高管实施了股票期权激励计划, 该公司股权激励的具体内容如下:

授予日	授予期权合计数	授予日公允价值	行权价格	可行权日	等待期
2015. 1. 1	100 万股	5 元/股	4.5 元/股	2016. 12. 31	2 年

A 公司授予股票期权的可行权条件如下: 如果公司二个年度的每股收益年增长率不低于 4% 且公司高管仍在 A 公司工作, 该股票期权才可以行权。截至 2015 年 12 月 31 日, 10 位公司高管都未离开 A 公司。A 公司的股票在 2015 年 12 月 31 日的收盘价格为 12.5 元/股, A 公司 2015 实际每股收益年增长率为 4.5%, 预计 2016 年每股收益年增长率为 4.6%。2015 年度 A 公司有关股权激励的会计处理及所得税会计处理:

① 权益结算的股份支付会计处理: 分析: 授予 10 位公司高管的股票期权激励计划中, 规定的行权条件为每股收益年增长率不低于 4% 且仍在 A 公司工作, 该条件为非市场条件。A 公司 2015 每股收益年增长率为 4.5%, 同时预计未来每股收益年增长率为 4.6%, 该非市场条件得到满足, 应在会计上确认费用, 并作如下会计处理:

借: 管理费用 (100 × 5 × 1/2) 250  
 贷: 资本公积——其他资本公积 250

## ②所得税会计处理：

年末股票的公允价值 =  $100 \times 12.5 \times 1/2 = 625$  (万元)

年末股票期权行权价格 =  $100 \times 4.5 \times 1/2 = 225$  (万元)

年末预计未来期间可税前扣除的金额 =  $625 - 225 = 400$  (万元)

年末确认递延所得税资产 =  $400 \times 25\% = 100$  (万元)

2015 年度, A 公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为 250 万元, 但预计未来期间可税前扣除的金额为 400 万元, 超过了该公司当期确认的成本费用。根据《企业会计准则讲解(2010)》的规定, 超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。因此, 具体的所得税会计处理如下:

借: 递延所得税资产	100
贷: 资本公积——其他资本公积	[(400-250) × 25%] 37.5
所得税费用	(100-37.5) 62.5

## 6. 递延收益

政府补助, 税法规定有两种情况:

(1) 如果政府补助为应税收入, 则收到时应计入当期应纳税所得额, 则资产负债表日该递延收益的计税基础为 0, 属于可抵扣暂时性差异。

**【例·计算分析题】**2017 年甲公司取得当地财政部门拨款 2 000 万元, 用于资助甲公司 2017 年 7 月开始进行的一项研发项目的前期研究, 预计将发生研究支出 2 000 万元。项目自 2017 年 7 月开始启动, 至年末累计发生研究支出 1 500 万元。税法规定, 该政府补助应计入当年应纳税所得额。甲公司对该交易事项的会计处理如下:

借: 银行存款	2 000
贷: 递延收益	2 000
借: 递延收益	1 500
贷: 管理费用	(2 000 × 1 500 / 2 000) 1 500

递延收益的账面价值 =  $2 000 - 1 500 = 500$  (万元)

递延收益的计税基础 =  $500 - 500 = 0$

可抵扣暂时性差异 = 500 (万元)

(2) 如果政府补助为免税收入, 则并不构成收到当期的应纳税所得额, 未来期间会计上确认为收益时, 也同样不作为应纳税所得额, 因此, 不会产生递延所得税影响。

**【例·计算分析题】**2017 年甲公司取得当地财政部门拨款 2 000 万元, 用于资助甲公司 2017 年 7 月开始进行的一项研发项目的前期研究, 预计将发生研究支出 2 000 万元。项目自 2017 年 7 月开始启动, 至年末累计发生研究支出 1 500 万元。税法规定, 该政府补助免征企业所得税。甲公司对该交易事项的会计处理如下:

借: 银行存款	2 000
贷: 递延收益	2 000
借: 递延收益	1 500
贷: 管理费用	(2 000 × 1 500 / 2 000) 1 500

递延收益的账面价值 =  $2 000 - 1 500 = 500$  (万元)

递延收益的计税基础 = 500 - 0 = 500

不产生暂时性差异，但是产生永久性差异，即管理费用 500 万元需要纳税调整减少。

### 7. 售后回购销售商品

国家税务总局《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）规定，采用售后回购方式销售商品的，有证据表明不符合销售收入确认条件的，如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用。即会计与税法规定趋于一致，两者都注重权责发生制原则和实质重于形式原则，不会产生任何差异。

### 8. 其他负债

如企业应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计准则规定确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额零之间的差额，即计税基础等于账面价值，不产生暂时性差异。

**【例·计算分析题】**A 公司的所得税税率为 25%，假定 A 公司税前会计利润为 1 000 万元。不考虑其他纳税调整，税法规定，企业因违反国家有关法律法规支付的罚款和滞纳金，计算应纳税所得额时不允许税前扣除。2017 年 12 月接到下列处罚书面通知书：（1）因违反当地有关环保法规的规定，接到环保部门的处罚通知，要求其支付罚款 300 万元，至 2017 年 12 月 31 日该项罚款尚未支付。（2）因违反税收法规的规定，接到税务部门的处罚通知，要求其支付罚款 200 万元。至 2017 年 12 月 31 日，该项罚款尚未支付。会计处理如下：

年末负债账面价值 = 500（万元）

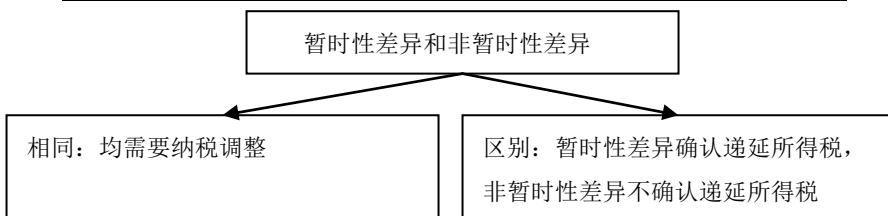
年末负债计税基础 = 500 - 0 = 500（万元）

不形成暂时性差异

借：所得税费用 [(1 000 + 500) × 25%] 375

贷：应交税费——应交所得税 375

**【归纳总结】**暂时性差异和永久性差异，会计核算相同和区别：



**【例·多选题】**（2012 年考题）甲公司适用的所得税税率为 25%，其 20×9 年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当期购入作为可供出售金融资产的股票投资，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，税法规定此补助应于收到时确认为当期收益。甲公司 20×9 年利润总额为 5 200 万元，假定递延所得税资产/负债年初余额为零，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。下列关于甲公司 20×9 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

【正确答案】CD

【答案解析】 $20 \times 9$  年应交所得税 =  $(5\,200 + 1\,600) \times 25\% = 1\,700$  (万元)；递延所得税负债 =  $160 \times 25\% = 40$  (万元)，对应其他综合收益，不影响所得税费用；递延所得税资产 =  $1\,600 \times 25\% = 400$  (万元)；所得税费用 =  $1\,700 - 400 = 1\,300$  (万元)。

【例·综合题】(2015 年考题考生回忆版)  $20 \times 4$  年 1 月 1 日，甲公司递延所得税资产的账面价值为 100 万元，递延所得税负债的账面价值为零。 $20 \times 4$  年 12 月 31 日，甲公司有关资产、负债的账面价值和计税基础如下：

项目名称	账面价值 (万元)	计税基础 (万元)
固定资产	12 000	15 000
无形资产	900	1 350
可供出售金融资产	5 000	3 000
预计负债	600	0

上表中，固定资产在初始计量时，入账价值与计税基础相同，无形资产的账面价值是当季末新增的符合资本化条件的开发支出形成的，按照税法规定对于研究开发费用形成无形资产的，按照形成无形资产成本的 150% 作为计税基础。假定在确定无形资产账面价值及计税基础时均不考虑当季度摊销因素。

$20 \times 4$  年度，甲公司实现利润总额 8 000 万元，发生广告费用 1 500 万元，按照税法规定准予从当年应纳税所得额中扣除的金额为 1 000 万元，其余可结转以后年度扣除。

甲公司适用的所得税税率为 25%，预计能够取得足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异的所得税影响，除所得税外，不考虑其他税费及其他因素影响。

【要求及答案 (1)】对上述事项或项目产生的暂时性差异影响，分别说明是否应计入递延所得税负债或递延所得税资产，并分别说明理由。

① 固定资产项目产生暂时性差异，应计入递延所得税资产；理由：因为该固定资产的账面价值 12 000 万元小于计税基础 15 000 万元，形成可抵扣暂时性差异 3 000 万元，需要确认递延所得税资产。

② 无形资产虽然产生暂时性差异，但不应计入递延所得税资产或递延所得税负债；理由：因为该无形资产是由于开发支出形成的，其不属于企业合并，且初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，不需要确认递延所得税。

③ 可供出售金融资产产生暂时性差异，应计入递延所得税负债；理由：因为该资产的账面价值 5 000 万元大于计税基础 3 000 万元，形成应纳税暂时性差异 2 000 万元，需要确认递延所得税负债。

④ 预计负债产生暂时性差异，应计入递延所得税资产；理由：因为该负债的账面价值 600 万元大于计税基础 0，形成可抵扣暂时性差异 600 万元，需要确认递延所得税资产。

⑤ 发生的广告费产生暂时性差异，应计入递延所得税资产；理由：因为该广告费的金额为 1 500 万元，其可税前扣除的金额为 1 000 万元，允许未来税前扣除的金额为 500 万元，形成可抵扣暂时性差异 500 万元，需要确认递延所得税资产。

【要求及答案（2）】说明哪些暂时性差异的所得税影响应计入所有者权益。

可供出售金融资产的应纳税暂时性差异产生的所得税影响应该计入所有者权益。

【要求及答案（3）】计算甲公司 20×4 年度应确认的递延所得税费用。

甲公司 20×4 年度应确认的递延所得税费用 = - ( [ (15000 - 12 000) × 25% + (600 - 0) × 25% + (1500 - 1 000) × 25% ] - 100 ) = -925 (万元)。

### 知识点三：递延所得税负债、递延所得税资产的确认和计量 (★★)

【历年考题涉及本知识点情况】

本知识点同时涉及客观题和主观题，历年考题经常会涉及本知识点的考试内容。

#### (一) 递延所得税负债的确认和计量

##### 1. 递延所得税负债的确认

(1) 除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

##### (2) 商誉的初始确认

【例·计算分析题】A 企业以增发市场价值为 3 000 万元（1 000 万股，面值为 1 元，公允价值为 3 元）的自身普通股为对价购入 B 企业 100% 的净资产，对 B 企业进行非同一控制下的吸收合并。购买日 B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如下表：

单位：万元

	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	1 000	800	200
应收账款	600	600	—
存货	1 000	500	500
其他应付款	(300)	0	(300)
应付账款	(200)	(200)	0
合计	<u>2 100</u>	<u>1 700</u>	<u>400</u>

购买日，B 公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，B 公司中的资产和负债的账面价值与计税基础相同。

不考虑 A 公司、B 公司除企业合并和编制合并财务报表之外的其他税费，两家公司适用的所得税税率均为 25%。

要求：根据题目条件作出相关账务处理。

【正确答案】

考虑递延所得税后可辨认净资产公允价值 = 购买日 B 公司可辨认净资产公允价值 2 100 + 递延所得税资产 75 (300 × 25%) - 递延所得税负债 175 (700 × 25%) = 2 000 (万元)

合并商誉 = 企业合并成本 3 000 - 考虑递延所得税后可辨认净资产公允价值 2 000 = 1 000 (万元)



会计处理:

借: 固定资产	1 000	
应收账款	600	
库存商品	1 000	
递延所得税资产	75	
商誉	1 000	
贷: 其他应付款	300	
应付账款	200	
递延所得税负债	175	
股本	1 000	
资本公积	2 000	

## 2. 递延所得税负债的计量

(1) 对于递延所得税负债,按照预期清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间的所得税税率计量。

(2) 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何,准则中规定递延所得税负债不要求折现。

## (二) 递延所得税资产的确认和计量

### 1. 递延所得税资产确认的一般原则

(1) 确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,应当以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。

因为确认的递延所得税资产要在以后期间转回的,所以在确认时要考虑以后期间是否有足够的应纳税所得额用以抵扣转回的可抵扣暂时性差异。

**【思考题】**某企业 2014 年产生一项可抵扣暂时性差异为 100 万元,预计该可抵扣暂时性差异在 2015 年全部转回,假定 2015 年预计应纳税所得额只有 80 万元,所得税税率为 25%,2014 年末确认递延所得税资产?

**【答案】**计入递延所得税资产的金额最多只能是  $80 \times 25\% = 20$  (万元)

(2) 企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产。

**【思考题】**假设企业历年所得税税率均为 25%,不考虑其他因素。该企业 2015 年设立,当年发生开办费 300 万元,假定该企业 2015 年没有任何收入,则该企业的开办费导致企业 2015 年亏损 300 万元。根据税法规定,企业发生的亏损额允许在以后五年之内用税前利润弥补,且假设企业未来五年均实现了利润(税前利润总额大于发生的开办费)。假定 2016 年末实现利润 120 万元,2017 年末实现利润 150 万元……。则企业可以将这部分开办费确认为可抵扣暂时性差异?

**【答案】**确认。

递延所得税资产

2015 年末: $300 \times 25\%$	
	2016 年末: $120 \times 25\%$
	2017 年末: $150 \times 25\%$
	.....

2. 递延所得税资产的计量

(1) 税率的确

确认递延所得税资产时, 应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间, 以转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何, 递延所得税资产均不予折现。

(2) 递延所得税资产的减值

①资产负债表日, 企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益, 应当减记“递延所得税资产”的账面价值(借记“所得税费用”, 贷记“递延所得税资产”)。

【思考题 1】假设企业历年所得税税率均为 25%, 不考虑其他因素。该企业 2016 年末产生可抵扣暂时性差异 200 万元, 预计将在 3 年后一次全部转回, 可以产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣暂时性差异; 2017 年末实现应纳税所得额。至 2017 年末, 企业预计 2018 年及以后累计实现税前利润总额为 150 万元。2017 年末计提递延所得税资产减值金额?

递延所得税资产

2016 年末: $200 \times 25\%$	
	2017 年末: $50 \times 25\%$

②递延所得税资产的账面价值减记以后, 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(借记“递延所得税资产”, 贷记“所得税费用”)。

【思考题 2】该企业 2018 年末产生可抵扣暂时性差异 200 万元仍然不变, 2018 年实际实现税前利润总额为 1 150 万元。

递延所得税资产

2017 年末: $150 \times 25\%$	
2018 年发: $50 \times 25\%$	
2018 年末: $200 \times 25\%$	

(三) 适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化, 导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的, 企业应

对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。

【例·综合题】甲公司属于高新技术企业，适用的所得税税率为 15%，税前会计利润各年均均为 1 000 万元。甲公司 2015 年 12 月 31 日购入设备一台，成本 1 500 万元，净残值为 0。税法规定采用年限平均法计提折旧，折旧年限为 5 年；会计规定采用年数总和法，折旧年限 5 年。甲公司 2016 年 1 月 2 日购入股票，价款 2 000 万元，划分为交易性金融资产，年末公允价值为 2 300 万元，税法规定公允价值变动不得计入应纳税所得额。

2017 年 12 月 31 日预计 2017 年以后不再属于高新技术企业，且所得税税率将变更为 25%。

【答案】

(1) 2016 年末：（所得税税率 15%）

①年末递延所得税费用（单位：万元）

	账面价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税期末余额	递延所得税费用
固定资产	1 500-1 500×5/15=1 000	1 500-1 500/5=1 200	可抵扣暂时性差异 =1 200-1 000=200	15%	递延所得税资产 期末余额= 200×15%=30	-30
交易性金融资产	2 300	2 000	应纳税暂时性差异 =300	15%	递延所得税负债 期末余额= 300×15%=45	45

②2016 年应交所得税 = [1 000 + (500 - 300) - 300] × 15% = 135（万元）

③2016 年确认所得税费用 = 135 - 30 + 45 = 150（万元）

借：所得税费用 150  
    递延所得税资产 30  
    贷：应交税费——应交所得税 135  
        递延所得税负债 45

(2) 2017 年：交易性金融资产年末公允价值为 2 200 万元；（所得税税率 15%，预计 2017 年以后所得税税率将变更为 25%）

①年末递延所得税费用（单位：万元）

	账面价值	计税基础	累计暂时性差异	税率	递延所得税期末余额	递延所得税费用
固定资产	1 000-1 500×4/15	1 200-1 500/5	可抵扣暂时性差异 余额=900-600=	25%	递延所得税资产	-45 (30-75)

	=600	=900	300		期末余额 =300×25%= 75	
交易性 金融资产	2 200	2 000	应纳税暂时性差异 余额=200	25%	递延所得税负 债 期末余额= 200×25%=50	5 (50-45)

②2017 年应交所得税 = [1 000 + (400 - 300) + 100] × 15% = 180 (万元)

③2017 年确认所得税费用 = 180 - 45 + 5 = 140 (万元)

借：所得税费用                    140  
    递延所得税资产                45  
    贷：应交税费——应交所得税       180  
        递延所得税负债                5

验算：

递延所得税负债

	2016 末：300×15%=45
发：100×25%=25	发：300×10%=30
	2017 末：200×25%=50

递延所得税资产

2016 末：200×15%=30	
发：200×10%=20	
发：100×25%=25	
2017 末：300×25%=75	

知识点四：所得税费用的确认和计量 (★★)

【历年考题涉及本知识点情况】

历年考题经常会涉及本知识点，可能出现客观题，也可能出主观题。

(一) 当期所得税

当期所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。即：

当期所得税 = 当期应交所得税

企业在确定当期所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税收处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的要求进行调整，计算出当期应纳税所得额，按照应

应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。

应纳税所得额  
=会计利润+或-纳税调整项目

【思考题】常见的纳税调整事项（假定所得税税率为 25%）：

项目	纳税调整	确认递延所得税
1. 交易性金融资产公允价值变动：增加 2 万元	调减 2	递延所得税负债 $2 \times 25\%$
2. 计提资产减值准备 3 万元	调增 3	递延所得税资产 $3 \times 25\%$
3. 尚未弥补经营亏损 4 万元	— —	递延所得税资产 $4 \times 25\%$
4. 计提产品保修费用 5 万元，实际支付修理费用 1 万元	$+5 - 1 = +4$ 调增 4	递延所得税资产 $4 \times 25\%$
5. 支付违反税收的罚款支出 6 万元	调增 6	×
6. 企业因违反合同规定，确认预计负债 7 万元，未支付，税法规定支付发生时可税前扣除	调增 7	递延所得税资产 $7 \times 25\%$
7. 国债利息收入 8 万元 【提示】面值 $\times$ 票面利率 = ? 期初摊余成本 $\times$ 实际利率 = ?	调减 8	×
8. 长期股权投资的现金股利 9 万元（成本法）	调减 9	×
长期股权投资的现金股利 9.1 万元（权益法）	— —	×
权益法确认的投资收益 9.2 万元【长期持有】	调减 9.2	×
9. 可供出售金融资产公允价值变动：增加 20 万元	— —	递延所得税负债 $20 \times 25\%$ 【提示】其他综合收益
10. 会计折旧 100 万元，税法折旧 150 万元	$+100 - 150 = -50$ 调减 50	递延所得税负债 $50 \times 25\%$
会计折旧 160 万元，税法折旧 150 万元	$+160 - 150 = +10$ 调增 10	递延所得税资产 $10 \times 25\%$
11. 无形资产：会计不摊销，税法摊销 20 万元	调减 20	递延所得税负债 $20 \times 25\%$
12. 加计扣除的研发费用：费用化 10 万元，资本化 80 万	$-10 \times 50\% + 80/10/2 -$	×

元, 7月1日确认无形资产, 采用直线法按 10 年摊销	$80 \times 150\% / 10 / 2$
------------------------------	----------------------------

### (二) 递延所得税

递延所得税, 是指按照企业会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额, 即递延所得税资产及递延所得税负债的当期发生额, 但不包括直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并的所得税影响。用公式表示即为:

递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)

递延所得税负债		递延所得税负债	
	年初: 500		年初: 500
发生额: 100		发生额: 100	
	年末: 400		年末: 600

即: 递延所得税收益 100 万元

即: 递延所得税费用 100 万元

递延所得税资产		递延所得税资产	
年初: 800		年初: 800	
发生额: 150		发生额: 250	
年末: 950		年末: 550	

即: 递延所得税收益 150 万元

即: 递延所得税费用 250 万元

**【注意】**确认递延所得税资产或递延所得税负债, 其对应科目?

- ①所得税费用: 除下列两种情况外, 均计入所得税费用;
- ②其他综合收益、资本公积: 直接计入所有者权益的交易;

③商誉: 企业合并中取得的资产、负债, 其账面价值与计税基础不同, 应确认相关递延所得税的, 递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是计入当期损益的金额, 不影响所得税费用。

### (三) 所得税费用

利润表中的所得税费用由两个部分组成: 当期所得税和递延所得税。即:

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税, 应当计入所有者权益。

所得税费用应当在利润表中单独列示。

**【例·单选题】**（2014 年考题）20×3 年，甲公司实现利润总额 210 万元，包括：20×3 年收到的国债利息收入 10 万元，因违反环保法规被环保部门处以罚款 20 万元。甲公司 20×3 年年初递延所得税负债余额为 20 万元，年末余额为 25 万元，上述递延所得税负债均产生于固定资产账面价值与计税基础的差异。甲公司适用的所得税税率为 25%。不考虑其他因素，甲公司 20×3 年的所得税费用是（ ）。

- A. 52.5 万元 B. 55 万元  
C. 57.5 万元 D. 60 万元

**【正确答案】**B

**【答案解析】**甲公司 20×3 年的所得税费用 =  $(210 - 10 + 20 - 5/25\%) \times 25\% + (25 - 20) = 55$ （万元）。本题官方答案 D。

**【例·综合题】**（2009 年原制度）甲公司适用的企业所得税税率为 25%。甲公司申报 20×8 年度企业所得税时，涉及以下事项：

（1）20×8 年，甲公司应收账款年初余额为 3 000 万元，坏账准备年初余额为零；应收账款年末余额为 24 000 万元，坏账准备年末余额为 2 000 万元。税法规定，企业计提的各项资产减值损失在未发生实质性损失前不允许税前扣除。

（2）20×8 年 9 月 5 日，甲公司以 2 400 万元购入某公司股票，作为可供出售金融资产处理。至 12 月 31 日，该股票尚未出售，公允价值为 2 600 万元。税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计税，在处置时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

（3）甲公司于 20×6 年 1 月购入的对乙公司股权投资的初始投资成本为 2 800 万元，采用成本法核算。20×8 年 10 月 3 日，甲公司从乙公司分得现金股利 200 万元，计入投资收益。至 12 月 31 日，该项投资未发生减值。甲公司、乙公司均为设在我国境内的居民企业。税法规定，我国境内居民企业之间取得的股息、红利免税。

（4）20×8 年，甲公司将业务宣传活动外包给其他单位，当年发生业务宣传费 4 800 万元，至年末尚未支付。甲公司当年实现销售收入 30 000 万元。税法规定，企业发生的业务宣传费支出，不超过当年销售收入 15% 的部分，准予税前扣除；超过部分，准予结转以后年度税前扣除。

（5）其他相关资料：

①20×7 年 12 月 31 日，甲公司存在可于 3 年内税前弥补的亏损 2 600 万元，甲公司对这部分未弥补亏损已确认递延所得税资产 650 万元。

②甲公司 20×8 年实现利润总额 3 000 万元。

③除上述各项外，甲公司会计处理与税务处理不存在其他差异。

④甲公司预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异，预计未来期间适用所得税税率不会发生变化。

⑤甲公司对上述交易或事项已按企业会计准则规定进行处理。

要求：

（1）确定甲公司 20×8 年 12 月 31 日有关资产、负债的账面价值及其计税基础，并计算相应的暂时性差异，将相关数据填列在答题卷第 4 页“甲公司 20×8 年暂时性差异计算表”内。

**【正确答案】**

甲公司 20×8 年暂时性差异计算表

单位：万元

项 目	账面价值	计税基础	暂时性差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
应收账款	$24\ 000 - 2\ 000 = 22\ 000$	24 000		2 000
可供出售金融资产	2 600	2 400	200	
长期股权投资	2 800	2 800		
其他应付款	4 800	$30\ 000 \times 15\% = 4\ 500$		300

(2) 计算甲公司 20×8 年应确认的递延所得税费用(或收益)。

**【正确答案】**

递延所得税资产 =  $(2\ 000 + 300) \times 25\% - 650 = -75$  (万元)

所以, 递延所得税费用为 75 万元。

(3) 编制甲公司 20×8 年与所得税相关的会计分录。

**【答案】**

借：所得税费用 700  
 贷：应交税费——应交所得税 625  
     递延所得税资产 75  
 借：其他综合收益 50  
 贷：递延所得税负债 50

**【答案解析】** 甲公司 20×8 年的应纳税所得额 =  $3\ 000 + (1) \text{ 计提坏账准备 } 2\ 000 - (3) \text{ 分得现金股利 } 200 + (4) \text{ 广告费 } 300 - (5) \text{ 弥补的亏损 } 2\ 600 = 2\ 500$  (万元)

应交所得税 =  $2\ 500 \times 25\% = 625$  (万元)

**【例·综合题】** 甲公司 2017 年度实现的利润总额为 15 000 万元, 适用的所得税税率为 25%。假定甲公司未来年度有足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。甲公司 2017 年度涉及所得税的有关交易或事项如下:

(1) 甲公司 2017 年 2 月 1 日购入股票划分为可供出售金融资产, 其初始入账金额为 1 000 万元, 年末公允价值为 1 100 万元。根据税法规定, 该投资的计税基础等于初始入账金额。

**【分析: 2017 年需要纳税调整? 不需要。账面价值 = 1 100 (万元); 计税基础 = 1 000 (万元); 应纳税暂时性差异 = 100 (万元), 确认递延所得税负债。】**

(2) 甲公司持有乙公司 40% 股权, 与丙公司共同控制乙公司的财务和经营政策。甲公司对乙公司的长期股权投资系甲公司 2016 年 7 月 8 日购入, 其初始投资成本为 3 000 万元, 初始投资成本小于投资时应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额的差额为 400 万元。甲公司拟长期持有乙公司股权。根据税法规定, 甲公司对乙公司长期股权投资的计税基础等于初始投资成本。

**【分析: 2017 年需要纳税调整? 不需要。】**

(3) 2017 年 1 月 1 日, 甲公司开始对 A 设备计提折旧。A 设备的成本为 8 000 万元, 预计使



用 10 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。根据税法规定, A 设备的折旧年限为 16 年。假定甲公司 A 设备的折旧方法和净残值符合税法规定。

【分析: 会计折旧  $8\,000/10=800$  (万元); 税法折旧  $8\,000/16=500$  (万元); 纳税调整增加  $=300$  (万元); 可抵扣暂时性差异  $=300$  (万元); 确认递延所得税资产。】

(4) 2017 年 7 月 5 日, 甲公司自行研究开发的 B 专利技术达到预定可使用状态, 并作为无形资产入账。B 专利技术的成本为 4 000 万元, 预计使用 10 年, 预计净残值为零, 采用直线法摊销。根据税法规定, B 专利技术的计税基础为其成本的 150%。假定甲公司 B 专利技术的摊销方法、摊销年限和净残值符合税法规定。

【分析: 会计摊销  $=4\,000/10/2=200$  (万元); 税法摊销  $=4\,000 \times 150\%/10/2=300$  (万元); 纳税调整减少  $=100$  (万元); 不确认递延所得税。】

(5) 2017 年 12 月 31 日, 甲公司对商誉计提减值准备 1 000 万元。该商誉系 2014 年 12 月 8 日甲公司从丙公司处购买丁公司 100% 股权并吸收合并丁公司时形成的, 初始计量金额为 3 500 万元, 丙公司根据税法规定已经交纳与转让丁公司 100% 股权相关的所得税及其他税费。根据税法规定, 甲公司购买丁公司产生的商誉在整体转让或者清算相关资产、负债时, 允许税前扣除。

【分析: 纳税调整增加  $=1\,000$  (万元); 确认递延所得税资产。】

(6) 甲公司的 C 建筑物于 2015 年 12 月 30 日投入使用并直接出租, 成本为 6 800 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。2017 年 12 月 31 日, 已出租 C 建筑物累计公允价值变动收益为 1 200 万元, 其中本年度公允价值变动收益为 500 万元。根据税法规定, 已出租 C 建筑物以历史成本按税法规定扣除折旧后作为其计税基础, 折旧年限为 20 年, 净残值为零, 自投入使用的次月起采用年限平均法计提折旧。

【分析: 纳税调整  $= -$  公允变动  $500 -$  税法折旧  $6\,800/20 = -840$  (万元); 应纳税暂时性差异  $=840$  (万元), 确认递延所得税负债。】

【要求及答案】编制甲公司 2017 年有关所得税的会计分录。

应交所得税  $= [15\,000 + (3) 300 - (4) 100 + (5) \text{ 减值 } 1\,000 + (6) (-840)] \times 25\% = 3\,840$  (万元)

确认递延所得税资产  $= [(3) (\text{会计折旧 } 8\,000/10 - \text{税法折旧 } 8\,000/16) + (5) 1\,000] \times 25\% = 325$  (万元) (递延所得税收益)

确认递延所得税负债  $= 840 \times 25\% = 210$  (万元) (递延所得税费用)

确认递延所得税收益  $= 325 - 210 = 115$  (万元)

确认所得税费用  $= 3\,840 - 115 = 3\,725$  (万元)

借: 所得税费用 3 725

递延所得税资产 325

贷: 递延所得税负债 210

应交税费——应交所得税 3 840

可供出售金融资产公允价值变动形成应纳税暂时性差异  $= 1\,100 - 1\,000 = 100$  (万元)

借: 其他综合收益 25

贷: 递延所得税负债 25

### 知识点五：所得税的列报（★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题没有涉及本知识点的考试内容。

#### （一）当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示

同时满足以下条件的，企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示：

1. 企业拥有以净额结算的法定权利；
2. 意图以净额结算或取得资产、清偿负债同时进行。

对于当期所得税资产及当期所得税负债以净额列示是指，当企业实际缴纳的所得税税款大于按照税法规定计算的应交所得税时，超过部分在资产负债表中应当列示为“其他流动资产”；当企业实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定确定的应交所得税时，差额部分应当作为资产负债表中的“应交税费”项目列示。

【思考题】2017 年末：（1）应交所得税为 100 万元，已经预交 150 万元？列报？

【答案】“其他流动资产”项目 50 万元。

（2）应交所得税为 100 万元，已经预交 80 万元，列报？

【答案】“应交税费”项目 20 万元。

#### （二）递延所得税资产及递延所得税负债以抵销后的净额列示

同时满足以下条件的，企业应当将递延所得税资产及递延所得税负债以抵销后的净额列示：

1. 企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；
2. 递延所得税资产及递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者是对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产及负债转回的期间内，涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产和负债或是同时取得资产、清偿负债。

【思考题】假定符合可以抵销的条件，则

2015 年末：（1）“递延所得税资产”科目余额 290 万元，“递延所得税负债”科目余额 200 万元，列报？

【答案】“递延所得税资产”项目 90 万元。

（2）“递延所得税资产”科目余额 140 万元，“递延所得税负债”科目余额 200 万元，列报？

【答案】“递延所得税负债”项目 60 万元。

#### （三）合并财务报表

一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

## 第 15 章 外币折算

### 考情分析

2017 年本章由原来的第二十章调至第十五章，具体变化：（1）删除“外币交易的核算程序”，其中外币交易的记账方法单独作为一部分进行表述；（2）增加“两项交易观”的相关内容；（3）增加了“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，由于外币借款在取得日、使用日及结算日的汇率不同而产生的汇兑差额，应当予以资本化，计入固定资产成本”，并增加例题；（4）增加了“可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额，应当计入当期损益；可供出售外币非货币性金融资产形成的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益。但是，采用实际利率法计算的可供出售金融资产的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益，可供出售权益工具投资的外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益”，并增加例题；（5）在境外经营财务报表的折算处，增加常见的四种方法，其他内容无实质变化。

在近年考试中，客观题主要考查交易日、结算日外币业务的核算，资产负债表日货币性项目的确定、期末汇兑损益的计算，以及外币财务报表折算汇率的选择；主观题主要考查期末汇兑损益的计算、外币报表折算差额的计算，还可与“借款费用”等章节相结合。

### 知识点一：记账本位币的确定（★）

【历年考题涉及本知识点情况】通常情况下是客观题目。

企业的记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。主要经济环境通常是其主要产生和支出现金的经济环境。

#### （一）企业记账本位币的确定

企业通常应选择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企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

1. 收入。该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。如国内甲公司为从事贸易的企业，90%以上的销售收入以人民币计价和结算。人民币是主要影响甲公司商品和劳务销售价格的货币。

2. 支出。该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。如国内乙公司为工业企业，所需机器设备、厂房、人工以及原材料等均在国内采购，以人民币计价和结算。人民币是主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用的货币。

实务中，企业选定记账本位币，通常应综合考虑上述两项因素，而不是仅考虑其中一项，因为企业的经营活动往往是收支并存的。

【思考题 1】国内 A 公司为外贸自营出口企业，超过 70%的营业收入来自向欧盟各国的出口，以欧元计价。如果 A 公司生产所需原材料、机器设备及 70%以上的人工成本以欧元在欧盟市场采购。则可确定 A 公司的记账本位币是欧元。

#### 3. 融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。

在有些情况下，企业根据收支情况难以确定记账本位币，需要在收支基础上结合融资活动获得的资金或保存从经营活动中收取款项时所使用的货币，进行综合分析后做出判断。

【思考题 2】A 公司原材料及相应的厂房、机器设备和人工成本等 100%在国内采购并以人民币计价，100%的营业收入来自向欧盟各国的出口，以欧元计价。

A 公司的记账本位币应选择欧元还是人民币？需要结合第三项因素予以确定。如果 A 公司取得的欧元营业收入在汇回国内时直接换成了人民币存款，且 A 公司对欧元波动产生的外币风险进行了套期保值，从“保存从经营活动中收取款项时所使用的货币”角度，A 公司可以确定

其记账本位币为人民币。

【思考题 3】A 公司为国内一家婴儿配方奶粉加工企业，其原材料牛奶全部来自澳大利亚，主要加工技术、机器设备及主要技术人员均由澳大利亚方面提供，生产的婴儿配方奶粉面向国内出售。如何确定记账本位币？

需要考虑第三项因素。假定为满足采购原材料牛奶等所需澳元的需要，A 公司向澳大利亚某银行借款 10 亿澳元，期限为 20 年，该借款是 A 公司当期流动资金净额的 4 倍。由于原材料采购以澳元结算，且企业经营所需要的营运资金，即融资获得的资金也使用澳元，因此，从“融资活动获得的资金”角度，A 公司应当以澳元作为记账本位币。

【例·单选题】企业在选择记账本位币时，下列各项中应当考虑的主要因素是（ ）。

- A. 纳税使用的货币
- B. 母公司的记账本位币
- C. 注册地使用的法定货币
- D. 主要影响商品销售价格以及生产商品所需人工、材料和其他费用的货币

【正确答案】D

【例·单选题】下列各项中，企业在选择其记账本位币时不应当考虑的因素是（ ）。

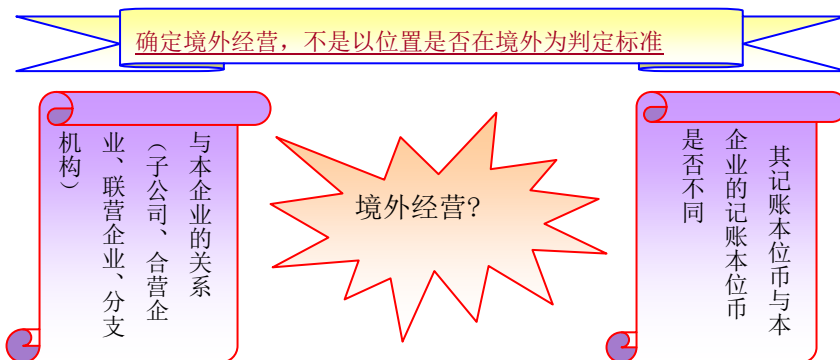
- A. 融资活动获得的货币
- B. 上交所得税时使用的货币
- C. 主要影响商品和劳务销售价格的货币
- D. 主要影响商品和劳务所需人工成本的货币

【正确答案】B

## （二）企业境外经营记账本位币的确定

### 1. 境外经营的含义

有两个方面的含义：一是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构；二是当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构，选定的记账本位币与企业的记账本位币不同的，也应当视同境外经营。



### 2. 境外经营的记账本位币的确定

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应当考虑下列因素：

- (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。

【思考题】国内 B 公司以人民币作为记账本位币，该公司在欧盟国家设有一家子公司 A 公司，A 公司在欧洲的经营活动拥有完全的自主权：自主决定其经营政策、销售方式、进货来源等，B 公司与 A 公司除投资与被投资关系外，基本不发生业务往来，A 公司的产品主要在欧洲市场销售，其一切费用开支等均由 A 公司在当地自行解决。

由于 A 公司主要收、支现金的环境在欧洲，且 A 公司对其自身经营活动拥有很强的自主性，B 公司与 A 公司之间除了投资与被投资关系外，基本无其他业务，因此，A 公司应当选择欧元作为其记账本位币。

【例·单选题】A 公司为境内上市公司，其记账本位币为人民币。下列有关境外经营经济业务处理正确的是（ ）。

A. 通过收购，持有香港甲上市公司发行在外有表决权股份的 55%从而拥有该公司的绝对控制权，甲公司的记账本位币为港币。因此，甲公司是 A 公司的境外经营

B. 与境外某公司合资在上海浦东兴建乙公司，乙公司的记账本位币为美元，A 公司参与乙公司的财务和经营政策的决策，境外投资公司控制这些政策的制定。因此，乙公司不是 A 公司的境外经营

C. 由于近期欧洲市场销量增加的需要，A 公司在德国设立一分支机构丁公司，丁公司所需资金由 A 公司提供，其任务是负责从 A 公司进货并在欧洲市场销售，然后将销售款直接汇回 A 公司。因此，丁公司是 A 公司的境外经营

D. 与境外戊公司在戊公司所在地合建一工程项目，A 公司提供技术资料，戊公司提供场地、设备及材料，该项目竣工后予以出售，A、戊公司按 7:3 分配税后利润，双方已经合作结束。戊公司的记账本位币为美元，除上述项目外，A、戊公司无任何关系。因此，戊公司是 A 公司的境外经营

【正确答案】A

【答案解析】选项 B，乙公司为 A 公司境内的联营企业，但由于其记账本位币为美元，所以乙公司为 A 公司的境外经营。选项 C，丁公司虽然是 A 公司境外的分支机构，但由于其所从事的活动并不具有很强的自主性，而且经营活动产生的现金流量可随时汇回，所以其记账本位币为人民币，丁公司不是 A 公司的境外经营。选项 D，戊公司并不是 A 公司的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，所以不属于 A 公司的境外经营。

### （三）记账本位币的变更

企业选择的记账本位币一经确定，不得随意改变，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了重大变化。

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。企业需要提供确凿的证据证明企业经营所处的主要经济环境确实发生了重大变化，并应当在附注中披露变更的理由。

企业记账本位币发生变更的，在按照变更当日的即期汇率将所有项目变更为记账本位币

时，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。

【例·单选题】下列各项关于企业变更记账本位币会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 记账本位币变更日所有者权益项目按照历史汇率折算为变更后的记账本位币
- B. 记账本位币变更日资产负债项目按照当日的即期汇率折算为变更后的记账本位币
- C. 记账本位币变更当年年初至变更日的利润表项目按照交易发生日的即期汇率折算为变更后的记账本位币
- D. 记账本位币变更当年年初至变更日的现金流量表项目按照与交易发生日即期汇率近似的汇率折算为变更后的记账本位币

【正确答案】B

【答案解析】企业变更记账本位币，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，折算后的金额作为新的记账本位币的历史成本。

### 知识点二：外币交易的会计处理（★★★）

【历年考题涉及本知识点情况】机考前历年考题经常涉及本知识点的内容，通常情况下是客观题目。机考后很少涉及本知识情况。

#### （一）会计处理原则

##### 1. 交易发生日

（1）对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

（2）外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；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。

（3）企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

##### 2. 资产负债表日及结算日

（1）货币性项目。资产负债表日及结算日，应以当日即期汇率折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于初始入账时或前一资产负债表日即期汇率而产生的汇兑差额计入当期损益。

资产负债表日：汇兑差额 = (外币账户期初余额 + 本期增加额 - 本期减少额) × 期末汇率 - (人民币账户期初余额 + 本期增加额 - 本期减少额)

结算日：汇兑差额 = 外币债权债务账户余额 - 结算时采用的货币 × 结算日汇率

【思考题】下列项目可能属于外币货币性项目的有？

会计科目	外币货币性项目
持有至到期投资	√
交易性金融资产	×
可供出售金融资产（股权）	×
可供出售金融资产（债权）	√
存货	×
应交税费	×

应付职工薪酬	√
长期应收款	√
预收账款	×
预付账款	×

(2) 非货币性项目。资产负债表日，以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

【例·单选题】下列各项中，不属于外币货币性项目的是（ ）。

- A. 应付账款      B. 预收款项  
C. 长期应收款    D. 持有至到期投资

【正确答案】B

【答案解析】预收款项和预付款项不属于外币货币性项目。因为其通常是以企业对外出售资产或者取得资产的方式进行结算，不属于企业持有的货币或者将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。

### (二) 外币交易日、结算日及资产负债表日的会计处理

下列例题的记账本位币均为人民币，对外币交易均采用交易日的即期汇率折算。

#### 1. 投入外币资本

【例·单选题】甲股份有限公司根据其与其与外商签订的投资合同，外商将分两次投入外币资本，投资合同约定的汇率是 1 美元=6.94 元人民币。2016 年 8 月 1 日，第一次收到外商投入资本 1 000 万美元，当日即期汇率为 1 美元=6.93 元人民币；2017 年 1 月 31 日，第二次收到外商投入资本 1 000 万美元，当日即期汇率为 1 美元=6.96 元人民币。2017 年 1 月末甲公司“股本”科目期末余额为（ ）人民币。

- A. 12 080 万元      B. 6 060 万元      C. 6 030 万元      D. 13 890 万元

【正确答案】D

【答案解析】“股本”科目期末余额=1 000×6.93+1 000×6.96=13890（万元人民币）

2016 年 8 月 1 日，第一次收到外币资本时：

借：银行存款——美元                      6 930  
    贷：股本                                      (1 000×6.93) 6 930

2017 年 1 月 31 日，第二次收到外币资本时：

借：银行存款——美元                      6 960  
    贷：股本                                      (1 000×6.96) 6 960

【注意】“股本”属于非货币性项目，不需要计算汇兑差额。

#### 2. 企业与银行发生货币兑换

【例·计算分析题】乙公司 8 月 6 日发生以下业务，银行当日的美元买入价为 1 美元=6.95 元人民币，中间价为 1 美元=6.96 元人民币，卖出价为 1 美元=6.97 元人民币。

将 100 万美元到银行兑换为人民币	以人民币购买 100 万美元
借：银行存款——人民币 (100×6.95) 695 财务费用                                      1	借：银行存款——美元 (100×6.96) 696 财务费用                                      1

贷：银行存款——美元 (100×6.96) 696

贷：银行存款——人民币 (100×6.97) 697

### 3. 应付账款

【例·计算分析题】A 公司按月计算汇兑损益。2017 年 3 月 20 日，向国外购入固定资产（不需要安装机器设备），根据双方供货合同，货款共计 100 万美元，货到后 20 日内 A 公司付清所有货款。当日即期汇率为 1 美元=6.93 元人民币。增值税税率为 17%，增值税额 102.51 万元人民币已经支付。

(1) 3 月 20 日（交易日）

借：固定资产	(100×6.93) 693	
应交税费——应交增值税（进项税额）		102.51
贷：应付账款——美元	(100×6.93) 693	
银行存款——人民币		102.51

(2) 3 月 31 日的即期汇率为 1 美元=6.94 元人民币。

应付账款汇兑差额=100×(6.94-6.93)=1（万元）

借：财务费用——汇兑差额	1	
贷：应付账款——美元		1

(3) 假定 4 月 3 日，A 公司以美元存款付清所有货款（即结算日）。当日的即期汇率为 1 美元=6.95 元人民币。

借：应付账款——美元	(100×6.94) 694	<b>【账面余额】</b>
财务费用——汇兑差额	1	
贷：银行存款——美元	(100×6.95) 695	

(4) 假定 4 月 3 日，A 公司以人民币存款付清所有货款。当日的银行卖出价为 1 美元=6.97 元人民币。

借：应付账款——美元	694	<b>【账面余额】</b>
财务费用——汇兑差额	3	
贷：银行存款——人民币	(100×6.97) 697	

【思考题】A 公司 7 月 2 日，向国外购入原材料，货款共计 100 万美元，当日未付货款。当日即期汇率为 1 美元=6.99 元人民币。假定 7 月末的即期汇率为 1 美元=6.98 元人民币，8 月末的即期汇率为 1 美元=7.00 元人民币。9 月末的即期汇率为 1 美元=6.91 元人民币。

计算每个月末的汇兑差额和第三季度的汇兑差额。

【答案】

7 月末应付账款汇兑差额=100×(6.98-6.99)=-1（万元）

8 月末应付账款汇兑差额=100×(7.00-6.98)=2（万元）

9 月末应付账款汇兑差额=100×(6.91-7.00)=-9（万元）

第三季度的汇兑差额=100×(6.91-6.99)=-8（万元）

【提示】此处计算出的汇兑差额的正负号，表示对外币账户“应付账款”的影响方向，并不是对损益的影响方向。

### 4. 应收账款

【例·计算分析题】甲公司按季度计算汇兑损益。2017 年 3 月 3 日，向乙公司出口销售商



品 1 000 万欧元，当日的即期汇率为 1 欧元=7.15 元人民币。假设不考虑相关税费，货款尚未收到。3 月 31 日，甲公司仍未收到乙公司的销售货款，当日的即期汇率为 1 欧元=7.13 元人民币。

(1) 3 月 3 日(交易日)

借：应收账款——欧元                    7 150  
     贷：主营业务收入                    (1 000×7.15) 7 150

(2) 3 月 31 日(资产负债表日)

应收账款汇兑差额=1 000×(7.13-7.15)=-20(万元人民币)

借：财务费用——汇兑差额            20  
     贷：应收账款——欧元                20

(3) 5 月 20 日收到上述货款 1 000 万欧元存入银行。假定 5 月 20 日即期汇率为 1 欧元=7.16 元人民币；

借：银行存款——欧元    (1 000×7.16)    7 160  
     贷：应收账款——欧元    (1 000×7.13) 7 130【账面余额】  
         财务费用——汇兑差额                                    30

(4) 假定 5 月 20 日收到上述货款，兑换成人民币后直接存入银行，当日银行的欧元买入价为 1 欧元=7.14 元人民币，5 月 20 日即期汇率为 1 欧元=7.16 元人民币。

借：银行存款——人民币    (1 000×7.14)    7 140  
     贷：应收账款——欧元                7 130【账面余额】  
         财务费用——汇兑差额                                    10

### 5. 短期借款

【例·计算分析题】乙公司按季计算汇兑损益。7 月 1 日，从中国银行借入 1 000 万港元，年利率为 6%，期限为 3 个月，借入的港元暂存银行。借入当日的即期汇率为 1 港元=0.89 元人民币。9 月 30 日即期汇率为 1 港元=0.87 元人民币。3 个月 after，即 10 月 1 日，乙公司以人民币向中国银行归还借入的 1 000 万港元和利息 15 万港元。归还借款时的港元卖出价为 1 港元=0.88 元人民币。

7 月 1 日交易日

借：银行存款——港元                    (1 000×0.89)        890  
     贷：短期借款——港元    890

9 月 30 日资产负债表日

短期借款汇兑差额=1 000×(0.87-0.89)=-20

借：短期借款——港元                    20  
     贷：财务费用——汇兑差额                                    20

10 月 1 日结算日

借：短期借款——港元                    870【账面余额】  
     财务费用——汇兑差额                                    10  
     贷：银行存款——人民币                                    (1 000×0.88)    880

支付利息=1 000×6%×3/12=15(万港元)

借：财务费用——利息费用 13.2  
 贷：银行存款——人民币 (15×0.88) 13.2

【拓展】假定 3 个月后，乙公司以港元向中国银行归还借入的 1 000 万港元和利息 15 万港元。归还借款时的港元即期汇率为 1 港元=0.86 元人民币。相关会计分录如下：

借：短期借款——港元 870 【账面余额】  
 贷：银行存款——港元 (1 000×0.86) 860  
 财务费用——汇兑差额 10

支付利息=1 000×6%×3/12=15 (万港元)

借：财务费用——利息费用 12.9  
 贷：银行存款——港元 (15×0.86) 12.9

【特别提示】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，由于外币借款在取得日、使用日及结算日的汇率不同而产生的汇兑差额，应当予以资本化，计入固定资产成本。

【例·计算分析题】国内甲公司的记账本位币为人民币。2016 年 1 月 1 日，为建造某固定资产专门借入长期借款 20 000 万美元，期限为 2 年，年利率为 5%，每年年初支付利息，到期还本。2016 年 1 月 1 日的即期汇率为 1 美元=6.45 元人民币，2016 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元=6.2 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。2016 年 12 月 31 日，该公司计提当年利息应作以下会计分录：

借：在建工程 (20 000×5%×6.2) 6 200  
 贷：应付利息——美元 6 200

2016 年 12 月 31 日，该公司美元借款本金由于汇率变动产生的汇兑差额，应作以下会计分录：

借：长期借款——美元 [20 000×(6.45-6.2)] 5 000  
 贷：在建工程 5 000

2017 年 1 月 1 日，该公司支付 2016 年利息，该利息由于汇率变动产生的汇兑差额应当予以资本化，计入在建工程成本。2016 年 1 月 1 日的即期汇率为 1 美元=6.22 元人民币，相应的会计分录为：

借：应付利息——美元 6 200 (冲减账面余额)  
 在建工程 [20 000×5%×(6.22-6.2)] 20  
 贷：银行存款——美元 6 220

## 6. 以外币购入存货计提存货跌价准备

由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，因此，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时，计提存货跌价准备时应当考虑汇率变动的影响。

【例·单选题】甲公司按年计算汇兑损益。2017 年 10 月 2 日，从德国采购国内市场尚无的 A 商品 100 万件，每件价格为 10 欧元，当日即期汇率为 1 欧元=7.35 元人民币。2017 年 12 月 31 日，尚有 10 万件 A 商品未销售出去，国内市场仍无 A 商品供应，A 商品在国际市场的价格降

至 8 欧元。12 月 31 日的即期汇率是 1 欧元=7.37 元人民币。假定不考虑增值税等相关税费。甲公司计提的存货跌价准备为 ( )。

- A. 145.4 万元      B. 140 万元      C. 284 万元      D. 0

【正确答案】A

【答案解析】

10 月 2 日, 购入 A 商品:

借: 库存商品——A      (100×10×7.35) 7 350  
 贷: 银行存款——欧元      7 350

12 月 31 日, 计提存货跌价准备:

成本 10×10×7.35—可变现净值 10×8×7.37=145.4 (万元人民币)

借: 资产减值损失      145.4  
 贷: 存货跌价准备      145.4

【提示】对于汇率的变动和计提存货跌价准备不进行区分, 计入当期损益。

## 7. 金融资产

### (1) 持有至到期投资

【例·★】国内甲公司 2017 年 1 月 2 日以外币存款 1 000 万美元购入按年付息的美元债券并划分为持有至到期投资, 当日汇率为 1 美元=6.93 元人民币, 面值为 1 000 万美元, 票面利率为 5%, 2017 年 12 月 31 日汇率为 1 美元=6.94 元人民币。

#### ①购入和期末计息时

借: 持有至到期投资——成本(美元) (1 000×6.93) 6 930  
 贷: 银行存款——美元      6 930  
 借: 应收利息——美元      (1 000×5%×6.94) 347  
 贷: 投资收益      347

#### ②2017 年 12 月 31 日计算汇兑差额

汇兑差额=1 000×(6.94-6.93)+50×(6.94-6.94)=10 (万元人民币)

借: 持有至到期投资——成本(美元)      10  
 贷: 财务费用      10

【提示】持有至到期投资属于外币货币性项目, 所以对于汇率的变动计入当期损益。

### (2) 交易性金融资产

【例·▲】国内甲公司 2016 年 12 月 10 日以每股 3 美元的价格购入乙公司 B 股 100 万股作为交易性金融资产, 当日汇率为 1 美元=6.93 元人民币, 款项已付。2016 年 12 月 31 日, 由于市价变动, 当月购入的乙公司 B 股的市价变为每股 2.8 美元, 当日汇率为 1 美元=6.94 元人民币。2017 年 1 月 10 日, 甲公司将其所购乙公司 B 股股票按当日市价每股 2.6 美元全部售出, 当日汇率为 1 美元=6.95 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

#### ①2016 年 12 月 10 日, 购入股票

借: 交易性金融资产——成本 (3×100×6.93) 2 079  
 贷: 银行存款——美元      2 079

②2016 年 12 月 31 日公允价值变动损益 =  $2.8 \times 100 \times 6.94 - 2\,079 = -135.8$  (万元人民币)

借：公允价值变动损益 135.8

贷：交易性金融资产——公允价值变动 135.8

【提示 1】交易性金融资产不属于外币货币性项目，所以资产负债日对于汇率的变动和股票公允价值的变动不进行区分，计入当期损益（公允价值变动损益）。即 135.8 万元人民币既包含该股票公允价值变动的影响，又包含人民币与美元之间汇率变动的影响。

③2017 年 1 月 10 日出售

借：银行存款——美元 ( $2.6 \times 100 \times 6.95$ ) 1 807

投资收益 (1 807 - 2 079 = -272) 272

交易性金融资产——公允价值变动 135.8

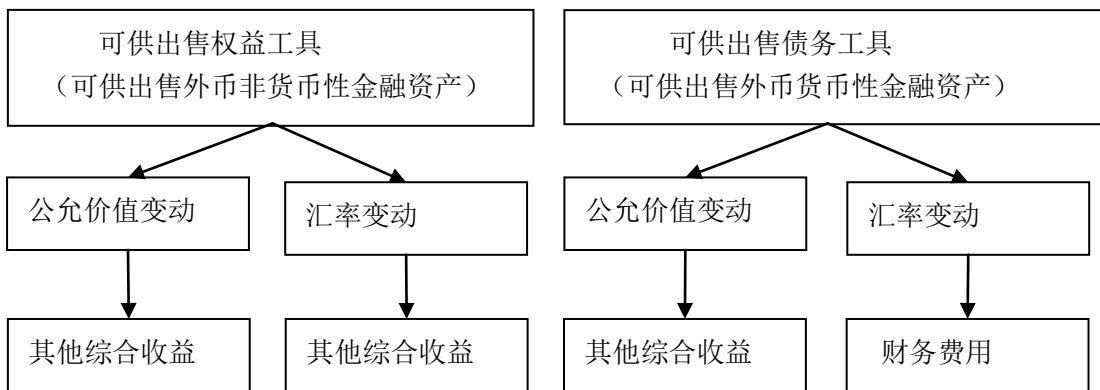
贷：交易性金融资产——成本 2 079

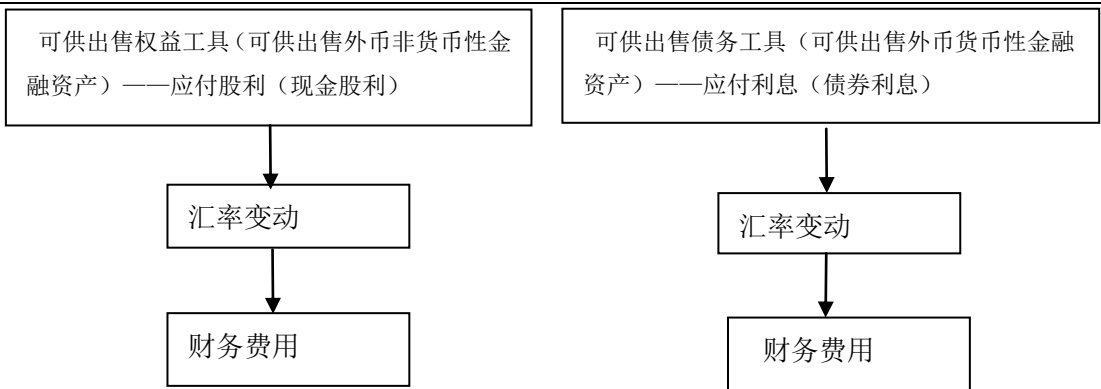
公允价值变动损益 135.8

【提示 2】交易性金融资产处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入当期损益（投资收益）。

### (3) 可供出售金融资产

可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额，应当计入当期损益；可供出售外币非货币性金融资产形成的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益。但是，采用实际利率法计算的可供出售金融资产的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益，可供出售权益工具投资的外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益。





【例·计算分析题】接上【例·▲】交易性金融资产资料改为可供出售金融资产。

【正确答案】

①2016 年 12 月 10 日，购入股票：

借：可供出售金融资产——成本 2 079

贷：银行存款——美元 (3×100×6.93) 2 079

②2015 年 12 月 31 日公允价值变动=2.8×100×6.94-2 079=-135.8（万元人民币）

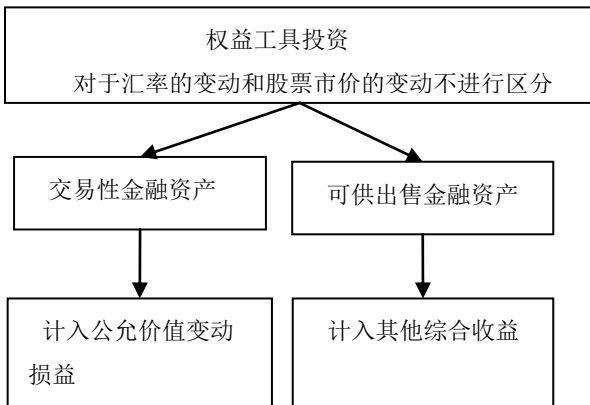
借：其他综合收益 135.8

贷：可供出售金融资产——公允价值变动 135.8

【提示 1】由于该项可供出售金融资产是以外币计价，在资产负债表日，不仅应考虑股票市价的变动，还应一并考虑美元与人民币之间汇率变动的影响，上述可供出售金融资产在资产负债表日的人民币金额为 1943.2 万元（即 2.8×100×6.94），与原账面价值 2079 万元的差额为-135.8 万元人民币，计入其他综合收益，既包含股票公允价值变动的影响，又包含人民币与美元之间汇率变动的影响。

【提示 2】可供出售金融资产处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入当期损益（投资收益）。

【总结】



【例·计算分析题】接【例·★】持有至到期投资资料改为可供出售金融资产，2016 年 12 月 31 日公允价值为 1 100 万美元，当日汇率为 1 美元=6.94 元人民币。

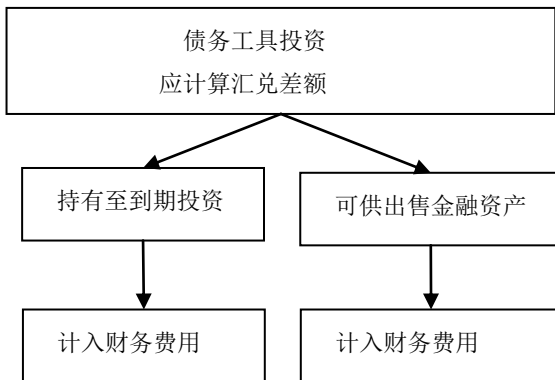
①购入时和期末计息时

借：可供出售金融资产——成本（美元） 6 930  
 贷：银行存款——美元 (1 000×6.93) 6 930  
 借：应收利息 (1 000×5%×6.94) 347  
 贷：投资收益 347

②2017 年 12 月 31 日计算公允价值变动和汇兑差额

公允价值变动=(1 100-1 000)×6.94=694（万元）  
 借：可供出售金融资产——公允价值变动（美元） 694  
 贷：其他综合收益 694  
 汇兑差额=1 000×(6.94-6.93)+50×(6.94-6.94)=10（万元）  
 借：可供出售金融资产——成本（美元） 10  
 贷：财务费用 10

【总结】



【例·单选题】下列各项外币资产发生的汇兑差额，不应计入当期损益的是（ ）。

- A. 应收账款                      B. 交易性金融资产  
 C. 持有至到期投资              D. 可供出售权益工具投资

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，记入“财务费用”；选项 B，记入“公允价值变动损益”；选项 C，记入“财务费用”；选项 D，记入“其他综合收益”。

【例·单选题】下列各项中，不得使用即期汇率的近似汇率进行折算的是（ ）。

- A. 接受投资收到的外币  
 B. 购入原材料应支付的外币  
 C. 取得借款收到的外币  
 D. 销售商品应收取的外币

【正确答案】A

【答案解析】企业收到的投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算。

【例·综合题】A 公司以人民币作为记账本位币，对外币业务采用交易发生日的即期汇率折算，并按年计算汇兑损益，2016 年 12 月 31 日有关外币账户期末余额如下：

项目	外币金额	折算汇率	折合人民币金额
银行存款	1 000 (万美元)	6.95	6 950
银行存款	500 (万欧元)	7.13	3 565
应收账款	5 000 (万美元)	6.95	34 750
预收账款	150 (万欧元)	7.13	1 069.5
持有至到期投资	1 200 (万欧元)	7.13	8 556
持有至到期投资——应计利息	$1\ 200 \times 8\% / 2 = 48$ (万欧元)	7.13	342.24
应付账款	2 100 (万美元)	6.95	14 595
长期借款	10 000 (万美元)	6.95	69 500
长期借款——应计利息	$10\ 000 \times 6\% / 2 = 300$ (万美元)	6.95	2 085

上述持有至到期投资和应计利息，系 2016 年 7 月 1 日购入，面值为 1 200 万欧元，到期一次还本付息，票面利率为 8%，按年计提利息，已计算应计利息 48 万欧元。

上述长期借款，系 2016 年 7 月 1 日专门借款用于建造某生产线，本金为 10 000 万美元，期限为 3 年，年利率为 6%，按年计提利息，到期一次还本付息，已计算应计利息 300 万美元。闲置专门美元借款资金用于短期性质的投资，年收益率为 4%，假定投资收益年末收取存入银行。

至 2016 年 12 月 31 日，该生产线正处于建造过程之中，已使用外币借款 4 800 万美元，预计将于 2017 年 12 月完工。

A 公司 2017 年发生以下外币业务：

(1) 从国外进口原材料一批，货款 200 万欧元，当日即期汇率为 1 欧元=7.15 元人民币，按规定应交进口关税 143 万元人民币，应交进口增值税 243.1 万元人民币。货款尚未支付，进口关税及增值税当日以银行存款支付，并取得海关完税凭证。

借：原材料 (200×7.15+143) 1 573  
 应交税费——应交增值税(进项税额) 243.1  
 贷：银行存款——人民币 (143+243.1) 386.1  
 应付账款——欧元 (200×7.15) 1 430

(2) 以外币存款偿还本年发生的应付账款 200 万欧元，当日即期汇率为 1 欧元=7.16 元人民币。

借：应付账款——欧元 (200×7.15) 1 430  
 财务费用 2  
 贷：银行存款——欧元 (200×7.16) 1 432

(3) 以外币存款偿还上年发生的应付账款 1 000 万美元，交易日即期汇率为 1 美元=6.91 元人民币。

借：应付账款——美元 (1 000×6.95) 6 950 【冲减账面余额】  
 贷：银行存款——美元 (1 000×6.91) 6 910  
 财务费用 40

(4) 以人民币偿还上年发生的应付账款 1 000 万美元，交易日银行卖出价为 1 美元=6.93 元人民币。

借：应付账款——美元 (1 000×6.95) 6 950 【冲减账面余额】  
 贷：银行存款——人民币 (1 000×6.93) 6 930  
 财务费用 20

(5) 收到上年发生的应收账款 3 000 万美元，交易日即期汇率为 1 美元=6.90 元人民币。

借：银行存款——美元 (3 000×6.90) 20 700  
 财务费用 150

贷：应收账款——美元 (3 000×6.95) 20 850 【冲减账面余额】

(6) 收到上年发生的应收账款 1 000 万美元直接兑换为人民币，交易日银行买入价为 1 美元=6.88 元人民币。

借：银行存款——人民币 (1 000×6.88) 6 880  
 财务费用 70

贷：应收账款——美元 (1 000×6.95) 6 950 【冲减账面余额】

(7) 收到某外商投入的外币资本 5 000 万美元，交易日即期汇率为 1 美元=6.94 元人民币，款项已存入银行（不考虑资本公积）。

借：银行存款——美元 (5 000×6.94) 34 700  
 贷：实收资本 34 700

(8) 向国外销售产品一批，价款共计 2 000 万美元，交易日即期汇率为 1 美元=6.92 元人民币，款项尚未收到。（不考虑增值税等相关税费）

借：应收账款——美元 13 840  
 贷：主营业务收入 (2 000×6.92) 13 840

(9) 为建造该生产线从国外购买需安装的机器设备一台，设备价款 4 000 万美元，货款已用美元支付。交易日即期汇率为 1 美元=6.94 元人民币。（不考虑增值税等相关税费）

借：在建工程 27 760  
 贷：银行存款——美元 (4 000×6.94) 27 760

(10) 年末计算持有至到期投资的利息。1 欧元=7.14 元人民币。

借：持有至到期投资——应计利息 685.44  
 贷：投资收益 (1 200×8%×7.14) 685.44

(11) 计算年末汇兑损益并编制会计分录。年末即期汇率为：1 欧元=7.14 元人民币；1 美元=6.90 元人民币。

① 银行存款（欧元）账户汇兑损益  
 = (500-200) × 7.14 - (3 565-1 432)  
 = 2 142-2 133=9（万元人民币）【汇兑收益】



②银行存款(美元)账户汇兑损益  

$$= (1\ 000 - 1\ 000 + 3\ 000 + 5\ 000 - 4\ 000 + 48) \times 6.90$$

$$- (6\ 950 - 6\ 910 + 20\ 700 + 34\ 700 - 27\ 760 + 331.2)$$

$$= 27\ 931.2 - 28\ 011.2 = -80 \text{ (万元人民币) 【汇兑损失】}$$

③应收账款(美元)账户汇兑损益  

$$= (5\ 000 - 3\ 000 - 1\ 000 + 2\ 000) \times 6.90$$

$$- (34\ 750 - 20\ 850 - 6\ 950 + 13\ 840)$$

$$= 20\ 700 - 20\ 790$$

$$= -90 \text{ (万元人民币) 【汇兑损失】}$$

④应付账款(欧元)账户汇兑损益  

$$= (0 + 200 - 200) \times 7.14 - (0 + 1\ 430 - 1\ 430)$$

$$= 0 \text{ (万元人民币)}$$

⑤应付账款(美元)账户汇兑损益  

$$= (2\ 100 - 1\ 000 - 1\ 000) \times 6.90$$

$$- (14\ 595 - 6\ 950 - 6\ 950)$$

$$= -5 \text{ 【汇兑收益】}$$

⑥持有至到期投资(欧元)账户汇兑损益  

$$= 1\ 200 \times 7.14 - 8\ 556$$

$$= 12 \text{ (万元人民币) 【汇兑收益】}$$

⑦持有至到期投资——应计利息(欧元)账户汇兑损益  

$$= (48 + 96) \times 7.14$$

$$- (342.24 + 685.44)$$

$$= 1\ 028.16 - 1\ 027.68 = 0.48 \text{ (万元人民币) 【汇兑收益】}$$

会计分录

借：银行存款——欧元	9	
应付账款——美元	5	
财务费用	143.52	
持有至到期投资——成本(欧元)	12	
持有至到期投资——应计利息(欧元)	0.48	
贷：银行存款——美元		80
应收账款——美元		90

(12) 年末计算有关借款费用的资本化和费用化的金额，并编制会计分录。

① 利息资本化金额的确定：

累计资产支出 =  $4\ 800 + 4\ 000 = 8\ 800$  (万美元)

资本化金额 =  $10\ 000 \times 6\% - 1\ 200 \times 4\% = 600 - 48 = 552$  (万美元)

折合人民币 =  $552 \times 6.90 = 3\ 808.8$  (万元人民币)

应计利息 =  $10\ 000 \times 6\% = 600$  (万美元)

折合人民币 =  $600 \times 6.90 = 4\ 140$  (万元人民币)

借：在建工程 3 808.8  
 银行存款——美元 (48×6.90) 331.2  
 贷：长期借款——应计利息 (600×6.90) 4 140

② 汇兑差额资本化金额的确定

$= 10\,000 \times (6.90 - 6.95) + 300 \times (6.90 - 6.95) + 600 \times (6.90 - 6.90)$   
 $= -500 - 15 = -515$  (万元人民币)

借：长期借款——本金 500  
 长期借款——应计利息 15  
 贷：在建工程 515

【总结归纳】外币业务因汇率变动计入的会计科目

- (1) 外币货币性项目：财务费用、在建工程
- (2) 存货：资产减值损失（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）
- (3) 交易性金融资产：公允价值变动损益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）
- (4) 可供出售权益工具：其他综合收益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）
- (5) 可供出售债务工具：财务费用（公允价值的变动计入其他综合收益）

知识点三：外币财务报表折算 (★★★)

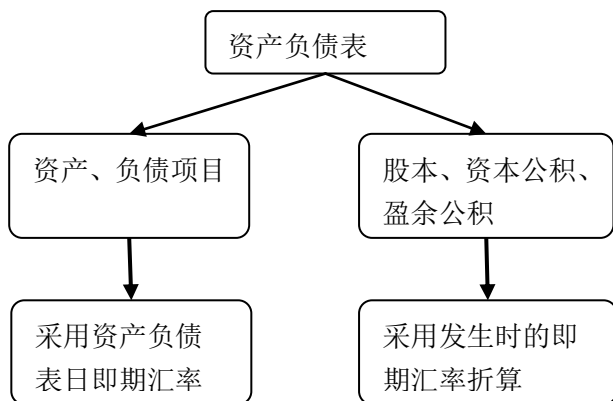
【历年考题涉及本知识点情况】历年考题经常涉及本知识点的内容，通常情况下是客观题。机考前出现过综合题，机考后没有出现过综合题。

企业的子公司、合营企业、联营企业和分支机构如果采用与企业相同的记账本位币，即便是设在境外，其财务报表也不存在折算问题。但是，如果企业境外经营的记账本位币不同于企业的记账本位币，在将企业的境外经营通过合并报表、权益法核算等纳入到企业的财务报表中时，需要将企业境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映。

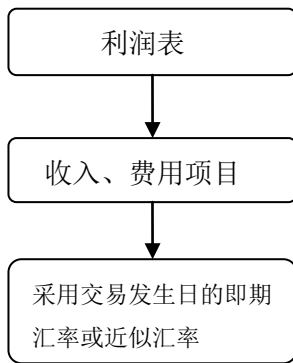
(一) 境外经营财务报表的折算

按照以下方法对境外经营财务报表进行折算：

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，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。



2. 利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。



3. 外币财务报表折算差额。根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》,企业对境外经营的财务报表进行折算时,应当将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单独列示(其他综合收益);企业在处置境外经营时,应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币报表折算差额,自所有者权益项目转入处置当期损益,处置部分境外经营的,应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额,转入处置当期损益。

**【思考题】**合并资产负债表中所有者权益项目排列顺序?

股本、其他权益工具(优先股、永续债)、资本公积、减:库存股、其他综合收益、专项储备、盈余公积、未分配利润、归属于母公司所有者权益合计、少数股东权益

**【例·多选题】**(2014 年考题)对外币财务报表进行折算时,下列项目中,应当采用期末资产负债表日的即期汇率进行折算的有( )。

- A. 盈余公积
- B. 未分配利润
- C. 长期股权投资
- D. 交易性金融资产

**【正确答案】**CD

**【答案解析】**在对外币报表折算时,资产和负债项目应按照期末资产负债表日的即期汇率进行折算,所有者权益项目中除“未分配利润”项目外,其他项目采用发生时的即期汇率折算。

**【例·多选题】**(2012 年考题)下列关于外币资产负债表折算的表述中,不符合企业会计准则规定的有( )。

- A. 实收资本项目按交易发生日的即期汇率折算
- B. 未分配利润项目按交易发生日的即期汇率折算
- C. 资产项目按交易发生日即期汇率的近似汇率折算
- D. 负债项目按资产负债表日即期汇率的近似汇率折算

**【正确答案】**BCD

**【答案解析】**选项 B,未分配利润项目的金额是倒挤出来的,不是直接按交易发生日的即期汇率折算的;选项 C,资产项目按资产负债表日的即期汇率折算;选项 D,负债项目按资产负债表日的即期汇率折算。

**【例·计算分析题】**国内甲公司的记账本位币为人民币,该公司仅有一全资子公司乙公司,无其他境外经营。乙公司设在美国,自主经营,所有办公设备及绝大多数人工成本等均以美元

支付,除极少量的商品购自甲公司外,其余的商品采购均来自当地,乙公司对所需资金自行在当地融资、自担风险。因此,根据记账本位币的选择确定原则,乙公司的记账本位币应为美元。20×7 年 12 月 31 日,甲公司准备编制合并财务报表,需要先将乙公司的美元财务报表折算为人民币表述。乙公司的有关资料如下:

20×7 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元=7.7 元人民币,20×7 年的平均汇率为 1 美元=7.6 元人民币,股本为 500 万美元,发生时的即期汇率为 1 美元=8 元人民币,折算为人民币 4 000 万元,盈余公积期初余额为 50 万美元,折算为人民币 405 万元,未分配利润期初余额为 120 万美元,折算为人民币 972 万元,乙公司在 20×7 年末提取盈余公积 70 万美元。

乙公司相关利润表、资产负债表、所有者权益变动表的编制分别如下表所示。

### 利 润 表

编制单位:乙公司

20×7 年度

单位:万元

项 目	本年累计数(美元)	汇率	折算为人民币金额
一、营业收入	2 000	7.6	15 200
减:营业成本	1 500	7.6	11 400
...	...	...	...
...			
净利润	280		2 128

### 所有者权益变动表

编制单位:乙公司

20×7 年度

单位:万元

	实收资本			其他综合收益	盈余公积			未分配利润		所有者 权益 合计
	美元	折算 汇率	人民 币	人民币	美元	折算 汇率	人民 币	美元	人民币	人民 币
一、本年年初余额	500	8	4 000		50		405	120	972	5 377
二、本年增减变动 金额										
(一)综合收益总				-190				280	2 128	1 938

额										
(二) 利润分配										
1. 提取盈余公积					70	7.6	532	-70	-532	0
三、本年年末余额	500	8	4 000	-190	120		937	330	2 568	7 315

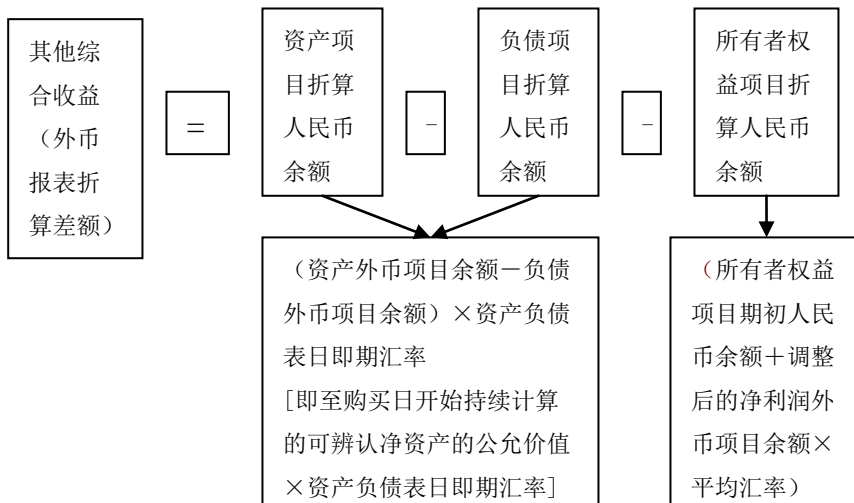
资产负债表

编制单位：乙公司

20×7 年 12 月 31 日

单位：万元

资产	期末数 (美元)	汇 率	折算为 人民币 金额	负债和股东权益	期末 数 (美 元)	汇 率	折算为人民 币金额
流动资产				流动负债			
货币资金	190	7.7	1 463	短期借款	45	7.7	346.5
.....				.....			
				负债合计	750		5 775
				所有者权益：			
				股本	500	8	4 000
				其他综合收益	0		-190
				盈余公积	120		937
				未分配利润	330		2 568
				所有者权益合计	950		7 315
资产总计	1 700		13 090	负债和所有者权 益总计	1 700		13 090



其他综合收益（外币报表折算差额）

$$= (1\ 700 - 750) \times 7.7 - (4\ 000 + 405 + 972 + 280 \times 7.6) = -190 \text{ (万元)}$$

**【例·计算分析题】**甲公司出于长期战略考虑，2017年1月1日以1 200万欧元购买了在意大利注册的乙公司发行在外的80%股份，计500万股，并自当日起能够控制乙公司的财务和经营政策。为此项合并，另支付相关审计、法律等费用200万元人民币。乙公司所有客户都位于意大利，以欧元作为主要结算货币，且与当地的银行保持长期良好的合作关系，其借款主要从当地银行借入。

2017年1月1日，乙公司可辨认净资产公允价值为1 250万欧元；欧元与人民币之间的即期汇率为：1欧元=8.8元人民币。

2017年度，乙公司以购买日可辨认净资产公允价值为基础计算发生的净亏损为300万欧元。乙公司的利润表在折算为母公司记账本位币时，按照平均汇率折算。其他相关汇率信息如下：2017年12月31日，1欧元=9元人民币；2017年度平均汇率，1欧元=8.85元人民币。

甲公司有确凿的证据认为对乙公司的投资没有减值迹象，并自购买日起对乙公司的投资按历史成本在个别资产负债表中列报。甲公司个别财务报表、合并报表处理如下：

甲公司个别财务报表确认的初始投资成本=1 200×8.8=10 560（万元）

甲公司合并报表确认的商誉=（1 200-1 250×80%）×8.8=1 760（万元）。

甲公司合并报表因乙公司2017年度财务报表折算为母公司记账本位币产生外币报表折算差额=持续计算的可辨认净资产的公允价值（1 250-300）×资产负债表日即期汇率9-[（所有者权益项目期初人民币余额1 250×8.8+调整后的净利润外币项目余额（-300）×平均汇率×8.85）]=205（万元）。

**【思考题】**外币财务报表折算时，下列项目采用何种汇率折算：

- （1）应付账款和应收账款——资产负债表日即期汇率折算
- （2）固定资产——资产负债表日即期汇率折算
- （3）营业收入——交易发生日的即期汇率折算或交易发生日的即期汇率的近似汇率折算
- （4）盈余公积——发生时的即期汇率折算
- （5）提取盈余公积——交易发生日的即期汇率折算或交易发生日的即期汇率的近似汇率折算
- （6）短期借款——资产负债表日即期汇率折算
- （7）所得税费用——交易发生日的即期汇率折算或交易发生日的即期汇率的近似汇率折算

**【例·多选题】**（2015年考题）下列各项中，在对境外经营财务报表进行折算时选用的有关汇率，符合会计准则的有（ ）。

- A. 股本采用股东出资日的即期汇率折算
- B. 未分配利润项目采用报告期平均汇率折算
- C. 当期提取的盈余公积采用当期平均汇率折算
- D. 可供出售金融资产采用资产负债表日即期汇率折算

**【正确答案】**ACD



合并资产负债表所有者权益的影响：-1

合并资产负债表长期应收款的影响：0

(2) 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，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，差额记入“其他综合收益”。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述原则编制相应的抵销分录。

【例·多选题】（2012 年考题）下列各项关于对境外经营财务报表进行折算的表述中，正确的有（ ）。

- A. 对境外经营财务报表折算产生的差额应在合并资产负债表中单独列示
- B. 合并报表中对境外子公司财务报表折算产生的差额应由控股股东享有或分担
- C. 对境外经营财务报表中实收资本项目的折算应按业务发生时的即期汇率折算
- D. 处置境外子公司时应按处置比例计算处置部分的外币报表折算差额计入当期损益

【正确答案】ACD

【答案解析】合并报表中对境外子公司财务报表折算产生的差额应由控股股东和少数股东共同承担。

【例·单选题】甲公司为母公司，乙公司为甲公司的子公司。下列各项关于编制年度合并财务报表时会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 甲公司实质上构成对乙公司净投资的长期应收乙公司款项所产生的汇兑差额在合并资产负债表未分配利润项目列示
- B. 甲公司应收乙公司账款与应付乙公司账款以抵销后的净额在合并资产负债表中列示
- C. 采用资产负债表日即期汇率将乙公司财务报表折算为以甲公司记账本位币表示的财务报表
- D. 乙公司外币报表折算差额中归属于少数股东的部分在合并资产负债表少数股东权益项目列示

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，长期应收乙公司款项所产生的汇兑差额在合并资产负债表其他综合收益中反映；选项 B，甲公司应收乙公司款项和甲公司应付乙公司款项在编制合并报表的时候已经全部抵销了，不需要在合并报表中列示了；选项 C，乙公司的报表在折算的时候只有资产负债表中的资产和负债项目是采用资产负债表日的即期汇率折算的。

【例·计算分析题】甲公司持有在境外注册的乙公司 100% 股权，能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。甲公司人民币为记账本位币，乙公司以港币为记账本位币，发生外币交易时甲公司和乙公司均采用交易日的即期汇率进行折算。

(1) 2017 年 10 月 20 日，甲公司以每股 2 美元的价格购入丙公司 B 股股票 20 万股，支付价款 40 万美元，另支付交易费用 0.5 万美元。甲公司购入的上述股票作为交易性金融资产核算，当日即期汇率为 1 美元=6.84 元人民币。2017 年 12 月 31 日，丙公司 B 股股票的市价为每



股 2.5 美元。

(2) 2017 年 12 月 31 日, 除上述交易性金融资产外, 甲公司其他有关资产、负债项目的期末余额如下:

项目	外币金额	按照 2017 年 12 月 31 日年末汇率调整前的人民币账面余额
银行存款	600 万美元	4 102 万元
应收账款	300 万美元	2 051 万元
预付款项	100 万美元	683 万元
长期应收款	1 500 万港元	1 323 万元
持有至到期投资	50 万美元	342 万元
短期借款	450 万美元	3 075 万元
应付账款	256 万美元	1 753 万元
预收款项	82 万美元	560 万元

上述长期应收款实质上构成了甲公司对乙公司境外经营的净投资, 除长期应收款外, 其他资产、负债均与关联方无关。2017 年 12 月 31 日, 即期汇率为 1 美元=6.82 元人民币, 1 港元=0.88 元人民币。

(1) 计算 2017 年 12 月 31 日汇兑损益

①资产的汇兑损益=银行存款 (600×6.82-4 102) + 应收账款 (300×6.82-2 051) + 长期应收款 (1 500×0.88-1 323) + 持有至到期投资 (50×6.82-342) = -19 (万元) 【汇兑损失】

②负债的汇兑损益=短期借款 (450×6.82-3 075) + 应付账款 (256×6.82-1 753) = -13.08 (万元) 【汇兑收益】

③汇兑损失=19-13.08=5.92 (万元)。

(2) 计算对甲公司 2017 年度合并营业利润的影响金额

上述交易或事项对甲公司 2017 年度合并营业利润的影响  
 =交易性金融资产交易费用-3.42 (0.5×6.84) + 交易性金融资产公允价值变动损益 67.4  
 (2.5×20×6.82-40×6.84) + 汇兑损失 (-5.92) + 长期应收款汇兑差额 3 (1 500×0.88-1 323=-3)  
 =61.06 (万元)

## 第 16 章 租赁

### 考情分析

2017 年本章教材由原第二十章调整至十六章, 具体变化: (1) 租赁概述相关内容重新编写, 增加租赁内含利率的定义; (2) 租赁的分类中增加判定为经营租赁的说明以及增加举例说明;

(3) 承租人对融资租赁的会计处理中增加“融资租赁的实质”相关内容；(4) 明确出租人对融资租赁发生初始直接费用的会计处理(单独作为一笔分录进行处理)；(5) 未实现融资收益分配的会计处理重新表述。其他教材内容未发生实质性变化。

本章所占分值近几年也不少，客观题的考点是经营租赁中承租人的会计处理、与租赁相关初始直接费用的处理。主观题也曾经出现过，主要考点是差错更正与售后租回交易、经营租赁相结合的会计处理。

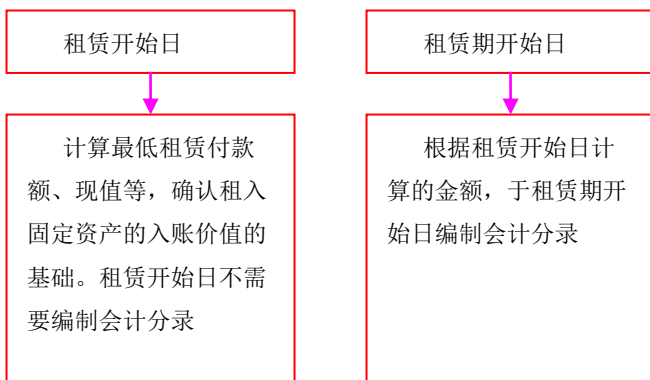
### 知识点一：与租赁相关的定义(★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题没有涉及本知识点的内容。

#### (一) 租赁开始日、租赁期开始日

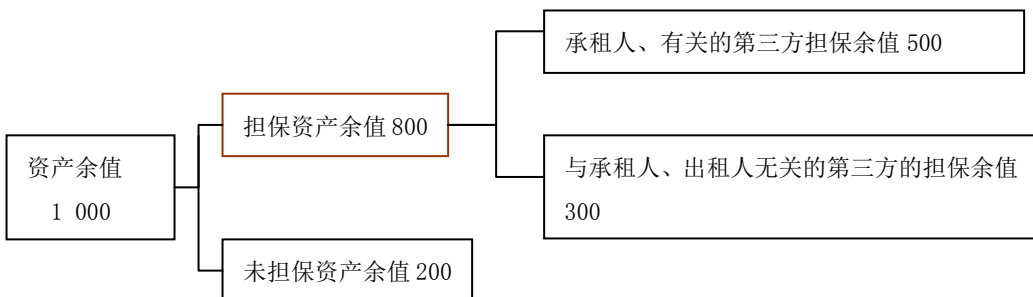
1. 租赁开始日，是指租赁协议日与租赁各方就主要条款作出承诺日中的较早者。在租赁开始日，承租人和出租人应当将租赁认定为融资租赁或经营租赁，并确定在租赁期开始日应确认的金额。

2. 租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期，表明租赁行为的开始。在租赁期开始日，承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进行初始确认；出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值和未实现融资收益进行初始确认。



#### (二) 担保余值、未担保余值

【思考题】租赁公司将一台大型设备以融资租赁方式租赁给某企业。假定融资租出的设备在租赁到期后余值是 1 000 万元，分为担保余值和未担保余值。假定担保余值是 800 万元，其中与承租人及其有关的第三方的担保余值是 500 万元，与承租人无关的第三方的担保余值(担保公司担保的余值)是 300 万元；未担保余值是 200 万元。



### (三) 最低租赁付款额、最低租赁收款额

#### 1. 最低租赁付款额（承租人）

(1) 租赁合同没有规定优惠购买选择权时：

最低租赁付款额 = 各期租金之和 + 承租人或与其有关的第三方担保的资产余值

(2) 租赁合同规定有优惠购买选择权时：则

最低租赁付款额 = 各期租金之和 + 承租人行使优惠购买选择权而支付的任何款项

**【思考题】**甲公司采用融资租赁方式从乙公司租入设备一台。租赁合同主要内容：该设备租赁期为 10 年，每年年末支付租金 100 万元；每年或有租金 2 万元；每年履约成本 3 万元；甲公司即承租人担保的资产余值 4 万元；甲公司的母公司担保的资产余值为 6 万元；担保公司担保金额为 10 万元，未担保余值为 20 万元。

甲公司该设备的最低租赁付款额为？

最低租赁付款额 =  $100 \times 10 + 4 + 6 = 1010$ （万元）

#### 2. 最低租赁收款额（出租人）

最低租赁收款额 = 最低租赁付款额 + 无关第三方对出租人担保的资产余值

**【思考题】**资料同上。最低租赁收款额为？

最低租赁收款额 =  $1010 + 10 = 1020$ （万元）

### (四) 租赁的分类

承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁 and 经营租赁。

满足下列标准之一的，即应认定为融资租赁；除融资租赁以外的租赁为经营租赁。

1. 在租赁期届满时，资产的所有权转移给承租人。

2. 承租人有购买租赁资产的选择权，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合理地确定承租人将会行使这种选择权。

**【思考题】**出租人和承租人签订了一项租赁协议，租赁期限为 3 年，租赁期届满时承租人有以 1 万元的价格购买租赁资产，在签订租赁协议时估计该租赁资产租赁期届满时的公允价值为 4 万元，由于购买价格仅为公允价值的 25%（远低于公允价值 4 万元），如果没有特别的情况，承租人在租赁期届满时将会购买该项资产。在这种情况下，在租赁开始日即可判断该项租赁应当认定为融资租赁。

3. 租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。这里的“大部分”，通常掌握在租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的 75% 以上（含 75%，下同）。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% 以上时，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。

#### **【思考题】**

(1) 某项租赁设备全新时可使用年限为 10 年，已经使用了 3 年，从第 4 年开始租出，租赁期为 6 年，由于租赁开始时该设备使用寿命为 7 年，租赁期占使用寿命的 85.7%（6 年/7 年），符合第 3 条标准，因此，该项租赁应当归类为融资租赁。

(2) 如果从第 4 年开始，租赁期为 3 年，租赁期占使用寿命的 42.9%（3 年/7 年），就不符合第 3 条标准，因此该项租赁不应认定为融资租赁（假定也不符合其他判断标准）。

(3) 假如该项设备已经使用了 8 年，从第 9 年开始租赁，租赁期为 2 年。此时，该设备使

使用寿命为 2 年，虽然租赁期为使用寿命的 100%（2 年/2 年），但由于在租赁前该设备的已使用年限超过了可使用年限（10 年）的 75%（8 年/10 年=80%>75%），因此，也不能采用这条标准来判断租赁的分类。

4. 承租人在租赁开始日的最低租赁付款额的现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。这里的“几乎相当于”，通常掌握在 90%（含 90%）以上。

【思考题】最低租赁付款额的现值为 715 万元，租赁资产公允价值 700 万元。判断标准？

最低租赁付款额的现值为 715 万元 > 租赁资产公允价值的 90% 即 630 万元（700 万元 × 90%），符合第 4 条判断标准。所以这项租赁应当认定为融资租赁。

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。

### 知识点二：承租人和出租人对经营租赁的会计处理（★★★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题经常涉及本知识点的内容，通常情况下考题考查租金费用（收入）的确认。2013 年和 2014 年考题均涉及本知识点的内容。

#### （一）租金的处理

承租人	出租人
1. 租金费用的确认：按照直线法确认。 借：制造费用、销售费用、管理费用 长期待摊费用（预付账款） 贷：银行存款	1. 租金收入的确认：按直线法确认。 借：银行存款 贷：租赁收入、其他业务收入 预收账款
2. 出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法进行分摊确认租金费用。 出租人承担了承租人某些费用的，承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。 承租人承担了出租人某些费用的，不需要扣除，按租金费用总额在租赁期内进行分摊	2. 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，按直线法确认租金收入。 出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。 承租人承担了出租人某些费用的，不需要扣除，按租金收入总额在租赁期内进行分摊

#### （二）初始直接费用的处理

承租人	出租人
发生的初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等	同左

借：管理费用 贷：银行存款	借：管理费用 贷：银行存款 金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益
------------------	---

(三) 或有租金的处理

承租人	出租人
在实际发生时计入当期损益。 借：财务费用【按物价指数计算】 销售费用【按销售量等计算】 贷：银行存款等	在实际发生时计入当期收益。 借：银行存款 贷：租赁收入、其他业务收入

**【例·计算分析题】**2017年1月1日，甲公司与租赁公司签订一项经营租赁合同，向租赁公司租入一台管理用设备。租赁合同约定：租赁期为3年，租赁期开始日为合同签订当日；月租金为6万元，每年初支付当年度租金；2017年前3个月免交租金；如果市场平均月租金水平较上月上涨的幅度超过10%，自次月起每月增加租金0.5万元。甲公司为签订上述经营租赁合同于2017年1月5日支付律师费3万元，同时预付租金16万元并支付本年后9个月的租金54万元。假定租赁开始日租赁设备的公允价值为980万元。2017年10月份起市场平均月租金水平较上月上涨的幅度超过10%，经过协商年末支付2个月的或有租金1万元。

(1) 1月5日支付律师费3万元

借：管理费用 3  
 贷：银行存款 3

(2) 1月5日支付租金

借：长期待摊费用 70  
 贷：银行存款 (16+54) 70

(3) 12月31日确认租金费用(按年确认)

借：管理费用 (6×33/3) 66  
 贷：长期待摊费用 66

(4) 支付2个月的或有租金1万元

借：财务费用 1  
 贷：银行存款 1

**【例·单选题】**(2014年考题)甲公司向乙公司租入临街商铺，租期自20×6年1月1日至20×8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3000万元或以上，乙公司将获得额外90万元经营分享收入。20×6年度商铺实现的销售额为1000万元。甲公司20×6年应确认的租赁费用是( )。

A. 30万元 B. 50万元

C. 60 万元 D. 80 万元

【正确答案】B

【答案解析】甲公司 20×6 年应确认的租赁费用 = (30×5) / 6×2 = 50 (万元)。

【例·单选题】(2013 年) 甲公司将一闲置设备以经营租赁方式出租给乙公司使用。租赁合同约定, 租赁期开始日为 20×3 年 7 月 1 日, 租赁期为 4 年, 年租金为 120 万元, 租金于每年 7 月 1 日支付, 租赁期开始日起前 3 个月免租金, 20×3 年 7 月 1 日, 甲公司收到乙公司支付的扣除免租期后的租金 90 万元。不考虑其他因素, 甲公司 20×3 年确认的租金收入为 ( )。

A.56.25 万元 B.60.00 万元 C.90.00 万元 D.120.00 万元

【正确答案】A

【答案解析】甲公司应收取的租金总额 = 90 + 120×3 = 450 (万元), 甲公司 20×3 年应确认的租金收入 = 450 / (4×12) × 6 = 56.25 (万元)。

【拓展】乙公司确认租金费用?

应付的租金费用总额 = 90 + 120×3 = 450 (万元)

应确认的租金费用 = 450 / 48 × 6 = 56.25 (万元)

借: 管理费用等 56.25

    长期待摊费用 33.75

    贷: 银行存款 90

【例·计算分析题】A 公司与 B 房地产中介机构签订协议, 委托 B 房地产中介机构在北京市繁华地区寻找临街商铺, 用于新产品推广, 并约定中介费用 30 万元。2017 年 1 月 1 日, 经 B 房地产中介机构介绍, A 公司与 C 公司签订了经营租赁合同, 约定租赁期自 2017 年 1 月 1 日起 3 年:

(1) 假定第一情况: A 公司每年支付金额为 1020 万元 (含年租金 720 万元, C 公司每年应支付的物业费 300 万元由 A 公司负担), 此外 A 公司应于合同生效之日向 C 公司一次性预付 500 万元租金 (期满可抵付租金)。C 公司同意免除前两个月的租金, 租赁期间, 如遇到物价指数上涨 2 个百分点, 则年租金增加 100 万元; 除此之外, C 公司不得以任何理由任意调整租金。A 公司于租赁期开始日向 C 公司支付扣除免租期后的租金费用 600 (720 - 720×2/12 = 720 - 120) 万元、预付租金 500 万元、支付物业费 300 万元; 向中介机构支付中介费 30 万元。

C 公司将该房地产确认为投资性房地产。C 公司 2017 年支付物业费 300 万元。不考虑增值税因素。

A 公司	C 公司
支付给中介机构的费用 30 万元应当直接计入管理费用; 出租人提供的免租期和承租人承担出租人的有关费用应在租赁期内分摊, 确认租金费用	借: 银行存款 1400
借: 管理费用 30	贷: 其他业务收入
销售费用 [(1 020×3 - 720×2/12) / 3]980	[(1 020×3 - 720×2/12) / 3]980
长期待摊费用 420	预收账款 420
	借: 其他业务成本 300
	贷: 银行存款 300

贷：银行存款 (600+500+300+30)	1430	
----------------------------	------	--

(2) 假定第二情况：A 公司每年支付金额为 720 万元，此外 A 公司应于合同生效之日向 C 公司一次性预付 500 万元租金（期满可抵付租金）。A 公司于租赁开始日向 C 公司支付扣除免租期后的租金费用 600（ $720 - 720 \times 2/12 = 720 - 120$ ）万元、预付租金 500 万元；直接向物业公司支付物业费 300 万元；向中介机构支付中介费 30 万元。

A 公司	C 公司
支付给中介机构的费用 30 万元应当直接计入管理费用；出租人提供的免租期应在租赁期内分摊，确认租金费用 借：管理费用 30 销售费用 $[(720 \times 3 - 720 \times 2/12) / 3 + 300]$ 980 长期待摊费用 420 贷：银行存款 1 430 (600+500+300+30)	借：银行存款 (600+500) 1 100 贷：其他业务收入 $[(720 \times 3 - 720 \times 2/12) / 3]$ 680 预收账款 420

### 知识点三：承租人对融资租赁的会计处理 (★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题不经常涉及本知识点的内容，通常情况下考题考查承租人对融资租赁的会计处理相关的概念。

#### (一) 租赁期开始日的会计处理

1. 计算最低租赁付款额
2. 计算最低租赁付款额的现值，确定租赁资产入账价值。

根据孰低原则，租赁资产的入账价值应为租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上初始直接费用。

初始直接费用是指在租赁谈判和签订租赁合同的过程中发生的可直接归属于租赁项目的费用。承租人发生的初始直接费用，通常有印花税、佣金、律师费、差旅费、谈判费等。承租人发生的初始直接费用，应当计入租入资产价值。

【例·多选题】(2013 年考题) 下列各项中，应当计入相关资产的初始确认金额的有 ( )。

- A. 采购原材料过程中发生的装卸费
- B. 取得持有至到期投资时发生的交易费用
- C. 通过非同一控制下企业合并取得子公司过程中支付的印花税
- D. 融资租赁承租人签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的初始直接费用

【正确答案】 ABD

3. 计算未确认融资费用 = 最低租赁付款额 + 初始直接费用 - 租赁资产的入账价值
4. 租赁期开始日会计处理

借：固定资产【租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上初始直接费用】

    在建工程

未确认融资费用

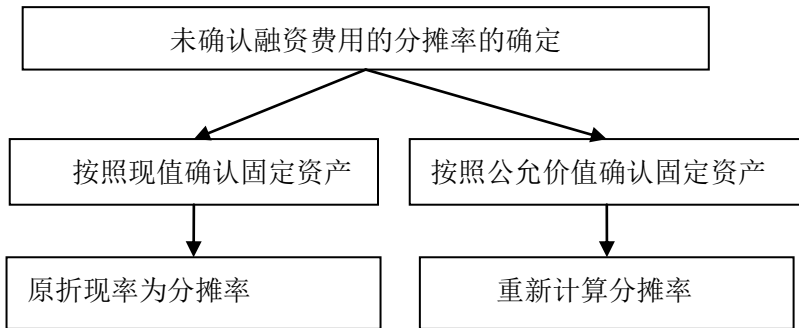
贷：长期应付款【最低租赁付款额】

银行存款【初始直接费用】

## (二) 未确认融资费用分摊的会计处理

### 1. 未确认融资费用分摊率的确定

在分摊未确认的融资费用时，承租人应当采用实际利率法。在采用实际利率法的情况下，根据租赁开始日租赁资产和负债的入账价值基础不同，融资费用分摊率的选择也不同。未确认融资费用的分摊率的确定具体分为下列几种情况：



### 2. 计算分摊未确认融资费用。

本期确认的融资费用 = ( “长期应付款” 科目期初余额 - “未确认融资费用” 科目期初余额 ) × 分摊率

## (三) 租赁资产折旧的计提

### 1. 折旧政策

对于融资租入资产，计提租赁资产折旧时，承租人应采用与自有应折旧资产相一致的折旧政策。如果承租人或与其有关的第三方对租赁资产余值提供了担保，则应计折旧总额为租赁期开始日固定资产的入账价值扣除担保余值后的余额；如果承租人与其有关的第三方未对租赁资产余值提供担保，且无法合理确定租赁期届满后承租人是否能够取得租赁资产的所有权，应计折旧总额为租赁期开始日固定资产的入账价值。

### 2. 折旧期间

**【思考题】**企业融资租入一项固定资产，租期 10 年，租赁资产尚可使用 15 年，净残值 5 万元，担保余值 10 万元。

①假定没有优惠购买选择权，折旧年限？扣除担保余值？

**【答案】**按照 10 年计提折旧；扣除担保余值 10 万元。

②若是有优惠购买权，折旧年限？扣除净残值？

**【答案】**按照 15 年计提折旧，扣除净残值 5 万元。

**【例·单选题】**A 公司以融资租赁方式租入设备一台，租赁合同规定租赁期满该设备的所有权归 A 公司。租赁开始日该设备的原账面价值为 522 万元，最低租赁付款额的现值与其公允价值均为 478.5 万元，另发生运杂费 12.75 万元，安装调试费 21.45 万元，租赁合同签订过程



中发生的业务人员差旅费 7.3 万元。该设备租赁期为 6 年，同类设备的使用寿命为 8 年，预计净残值为 6 万元。若 A 公司对该设备采用年限平均法计提折旧，则每年应计提的折旧额为（ ）。

- A. 65 万元    B. 86 万元    C. 65.91 万元    D. 64.25 万元

【正确答案】D

【答案解析】固定资产入账价值=478.5+12.75+21.45+7.3=520（万元），每年应计提的折旧=（520-6）/8=64.25（万元）。

#### （四）履约成本的处理

履约成本是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。承租人发生的履约成本通常应计入当期损益（管理费用）。

#### （五）或有租金的处理

或有租金是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。由于或有租金的金额不固定，无法采用系统合理的方法对其进行分摊，因此，或有租金在实际发生时计入当期损益。

【例·多选题】（2014 年考题）下列各项关于承租人与融资租赁有关会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 或有租金应于发生时计入当期损益  
B. 预计将发生的履约成本应计入租入资产成本  
C. 租赁期满行使优惠购买选择权支付的价款应直接冲减相关负债  
D. 知悉出租人的租赁内含利率时，应以租赁内含利率对最低租赁付款额折现

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 B，承租方发生的履约成本应当直接计入当期损益。

【例·综合题】20×5 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订了一份租赁合同，向乙公司租入塑钢机一台。合同主要条款如下：

- （1）租赁标的物：塑钢机。
- （2）租赁期开始日：20×5 年 12 月 31 日。
- （3）租赁期：20×5 年 12 月 31 日~20×8 年 12 月 31 日，共 36 个月。
- （4）租金支付：自 20×6 年 1 月 1 日每隔 6 个月于月末支付租金 150 000 元。
- （5）该机器的保险、维护等费用均由甲公司负担，估计每年约 1 000 元。
- （6）该机器在 20×5 年 12 月 1 日的公允价值为 700 000 元。
- （7）租赁合同规定的利率为 7%（6 个月利率）（乙公司租赁内含利率未知）。
- （8）甲公司发生租赁初始直接费用 1 000 元。

（9）该机器的估计使用年限为 8 年，已使用 3 年，期满无残值。承租人采用年限平均法计提折旧。

（10）租赁期届满时，甲公司享有优惠购买该机器的选择权，购买价为 100 元，估计该日租赁资产的公允价值为 80 000 元。

（11）20×6 年和 20×7 年两年，甲公司每年按该机器所生产的产品——塑钢窗户年销售收入的 5%向乙公司支付经营分享收入。

其他资料：假设  $(P/A, 7\%, 6) = 4.7665$ ； $(P/F, 7\%, 6) = 0.6663$ 。

$(P/A, 8\%, 6) = 4.6229$ ； $(P/F, 8\%, 6) = 0.6302$ 。

**【正确答案】**

(1) 20×5 年 12 月 31 日（租赁期开始日）

①判断租赁类型

本例存在优惠购买选择权，优惠购买价 100 元远低于行使选择权日租赁资产的公允价值 80 000 元，所以在租赁开始日（20×5 年 12 月 1 日），即 20×5 年 12 月 1 日就可合理确定甲公司将会行使这种选择权，符合第 2 条判断标准；另外，最低租赁付款额的现值为 715 041.63 元（计算过程见后）大于租赁资产公允价值的 90% 即 630 000 元（700 000 元×90%），符合第 4 条判断标准。所以这项租赁应当认定为融资租赁。

②计算租赁开始日最低租赁付款额的现值，确定租赁资产入账价值

最低租赁付款额 =  $150\ 000 \times 6 + 100 = 900\ 100$ （元）

最低租赁付款额的现值 =  $150\ 000 \times (P/A, 7\%, 6) + 100 \times (P/F, 7\%, 6) = 715\ 041.63$ （元） > 700 000（元）

根据公允价值与最低租赁付款额现值孰低原则，租赁资产的入账价值基础应为其公允价值 700 000 元。

③计算未确认融资费用

未确认融资费用 = 最低租赁付款额 - 租赁开始日租赁资产的公允价值

=  $900\ 100 - 700\ 000$

= 200 100（元）

④将初始直接费用 1 000 元计入资产价值，则甲公司融资租入资产的入账价值 =  $700\ 000 + 1\ 000 = 701\ 000$ （元）。

会计分录

20×5 年 12 月 31 日

借：固定资产——融资租入固定资产	701 000
未确认融资费用	200 100
贷：长期应付款——应付融资租赁款	900 100
银行存款	1 000

**【思考题】**20×5 年 12 月 31 日账面价值？

① 固定资产 = 701 000（元）

② 长期应付款 =  $900\ 100 - 200\ 100 = 700\ 000$ （元）

(2) 20×6 年 6 月 30 日

① 摊销融资费用

由于租赁资产入账价值为其公允价值，因此应重新计算融资费用分摊率。

计算过程如下：

根据下列公式：

租赁开始日最低租赁付款额的现值 = 租赁开始日租赁资产公允价值

可以得出： $150\ 000 \times (P/A, r, 6) + 100 \times (P/F, r, 6) = 700\ 000$

可在多次测试的基础上，用插值法计算融资费用分摊率为 7.70%。

未确认融资费用的摊销 =  $(900\ 100 - 200\ 100) \times 7.70\% = 53\ 900$  (元)

借：财务费用	53 900
贷：未确认融资费用	53 900
借：长期应付款——应付融资租赁款	150 000
贷：银行存款	150 000

② 计提半年的折旧

在租赁开始日(20×5 年 12 月 1 日)可以合理地确定租赁期届满后承租人能够取得该项资产的所有权，因此在采用年限平均法计提折旧时，应按租赁期开始日租赁资产寿命 5 年(估计使用年限 8 年减去已使用年限 3 年)计提折旧。

借：制造费用	$(701\ 000/5/2)$	70 100
贷：累计折旧		70 100

【思考题】20×6 年 6 月 30 日账面价值、影响损益的金额？(假定该设备生产的产品全部对外销售)

- ① 固定资产 =  $701\ 000 - 70\ 100 = 630\ 900$  (元)
- ② 长期应付款 =  $(900\ 100 - 150\ 000) - (200\ 100 - 53\ 900) = 603\ 900$  (元)
- ③ 减少损益的金额 =  $53\ 900 + 70\ 100 = 124\ 000$  (元)

(3) 20×6 年 12 月 31 日

① 分摊未确认融资费用

未确认融资费用的摊销 =  $603\ 900 \times 7.70\% = 46\ 500.3$  (元)

借：财务费用	46 500.3
贷：未确认融资费用	46 500.3
借：长期应付款——应付融资租赁款	150 000
贷：银行存款	150 000

② 计提半年折旧

借：制造费用	$(701\ 000/5/2)$	70 100
贷：累计折旧		70 100

③ 假设 20×6 年 12 月 31 日，甲公司发生该机器保险费、维护费 1 000 元

借：管理费用	1 000
贷：银行存款等	1 000

④ 假设 20×6 年甲公司分别实现塑钢窗户销售收入 100 000 元

借：销售费用	$(100\ 000 \times 5\%)$	5 000
贷：银行存款		5 000

【思考题】20×6 年 12 月 31 日账面价值？(假定该设备生产的产品全部对外销售)

- ① 固定资产 =  $701\ 000 - 70\ 100 - 70\ 100 = 560\ 800$  (元)
- ② 长期应付款 =  $(900\ 100 - 150\ 000 \times 2) - (200\ 100 - 53\ 900 - 46\ 500.3) = 500\ 400.3$  (元)
- ③ 减少损益的金额 = 上半年  $(53\ 900 + 70\ 100)$  + 下半年  $(46\ 500.3 + 70\ 100 + 1\ 000 + 5$

000) = 246 600.3 (元)

#### 知识点四：出租人对融资租赁的会计处理(★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题不经常涉及本知识点的内容，通常情况下考题考查长期应收款的确认、初始直接费用的确认。

(一) 在租赁期开始日

借：长期应收款——应收融资租赁款 【最低租赁收款额与初始直接费用之和】  
未担保余值

贷：融资租赁资产 【原账面价值】

营业外收入 【融资租赁资产的公允价值与其账面价值有差额】 (或借记营业外支出)

银行存款 【初始直接费用】

未实现融资收益

在计算内含报酬率时已考虑了初始直接费用的因素，为了避免未实现融资收益高估，在初始确认时应对未实现融资收益进行调整：

借：未实现融资收益

贷：长期应收款——应收融资租赁款 【初始直接费用】

【例·单选题】(2012年考题)20×2年1月2日，甲公司采用融资租赁方式出租一条生产线。租赁合同规定：(1)租赁期为10年，每年收取固定租金20万元；(2)除固定租金外，甲公司每年按该生产线所生产的产品销售额的1%提成，据测算平均每年提成约为2万元；(3)承租人提供的租赁资产担保余值为10万元；(4)与承租人和甲公司均无关联关系的第三方提供的租赁资产担保余值为5万元。甲公司为该项租赁另支付谈判费、律师费等相关费用1万元。甲公司租赁期开始日应确认的应收融资租赁款为( )。

A. 200万元 B. 206万元 C. 216万元 D. 236万元

【正确答案】C

【答案解析】甲公司租赁期开始日应确认的应收融资租赁款 = (20×10+10) + 5 + 1 = 216 (万元)，资料(2)中涉及的是或有租金，甲公司应在实际发生时确认为当期收入。

【例·多选题】(2010年考题)下列各项中，应当计入当期损益的有( )。

- A. 经营租赁中出租人发生的金额较大的初始直接费用
- B. 经营租赁中承租人发生的金额较大的初始直接费用
- C. 融资租赁中出租人发生的金额较大的初始直接费用
- D. 融资租赁中承租人发生的金额较大的初始直接费用
- E. 融资租入不需要安装即可投入使用的设备发生的融资费用

【正确答案】BE

【答案解析】选项A，经营租赁中出租人发生的初始直接费用，金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益；选项C，应该作为应收融资租赁款入账价值的一部分；选项D，应该作为租入资产的入账价值。

## (二) 未实现融资收益分配的会计处理

在分配未实现融资收益时，出租人应当采用实际利率法计算当期应确认的融资收入。

其会计处理为：出租人每期收到租金时，按收到的租金，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。每期采用合理方法分配未实现融资收益时，按当期应确认的融资收入金额借记“未实现融资收益”科目，贷记“租赁收入”科目。

### 知识点五：售后租回交易的会计处理(★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题经常涉及本知识点的内容，通常情况下考题考查企业售后租回交易认定为经营租赁的会计处理，一般与会计差错更正相结合出综合题。

#### (一) 如果售后租回交易被认定为融资租赁

如果售后租回交易被认定为融资租赁，售价与资产账面价值之间的差额予以递延，并按该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。按折旧进度进行分摊是指在对该项租赁资产计提折旧时，按与该项资产计提折旧所采用的折旧率相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

【例·综合题】假设20×5年12月31日，甲公司将其作为固定资产核算的塑钢机按700 000元的价格销售给乙公司。该塑钢机的账面价值为650 000元，账面成本为710 000元，已计提折旧60 000元。同时又签订了一份融资租赁协议将塑钢机租回，租赁期为5年（20×5年12月31日～2×10年12月31日，共60个月）。假定该资产按照直线法计提折旧，预计净残值为0。

#### 【正确答案】

甲公司的会计处理如下：

(1) 20×5年12月31日，结转出售固定资产的成本。

借：固定资产清理	650 000
累计折旧	60 000
贷：固定资产	710 000
借：银行存款	700 000
贷：固定资产清理	650 000
递延收益	50 000

(2) 20×6年12月31日，分摊递延收益。

借：递延收益	10 000
贷：制造费用	(50 000/5) 10 000

【拓展】若该塑钢机的账面价值为750 000元，账面成本为800 000元，已计提折旧50 000元。

则甲公司的会计处理如下：

(1) 20×5年12月31日，结转出售固定资产的成本。

借：固定资产清理	750 000
累计折旧	50 000
贷：固定资产	800 000

20×5 年 12 月 31 日，向乙公司出售时

借：银行存款 700 000  
递延收益 50 000  
贷：固定资产清理 750 000

(2) 20×6 年 12 月 31 日，分摊递延收益

借：制造费用 (50 000/5) 10 000  
贷：递延收益 10 000

(二) 企业售后租回交易认定为经营租赁

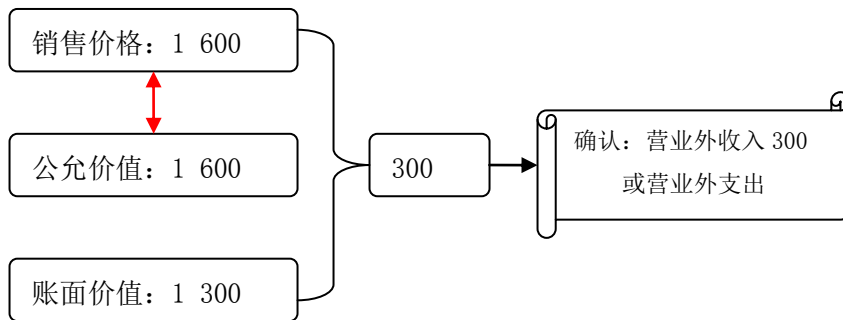
企业售后租回交易认定为经营租赁的，应当分别情况处理：

1. 在确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，即售价与公允价值相等，售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。

【例·计算分析题】2017 年 1 月 16 日，甲公司与乙公司签订房产转让合同，将某房产转让给乙公司，合同约定按房产的公允价值 1 600 万元作为转让价格。同日，双方签订租赁协议，约定自 2017 年 7 月 1 日起，甲公司自乙公司所售房产租回供管理部门使用，租赁期 3 年，每年租金按市场价格确定为 120 万元，甲公司于 2017 年 6 月 30 日收到乙公司支付的房产转让款。当日，房产所有权的转移手续办理完毕。

上述房产在甲公司的账面原价为 2 000 万元，至转让时已计提折旧 700 万元，未计提减值准备。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为（不考虑增值税因素）：

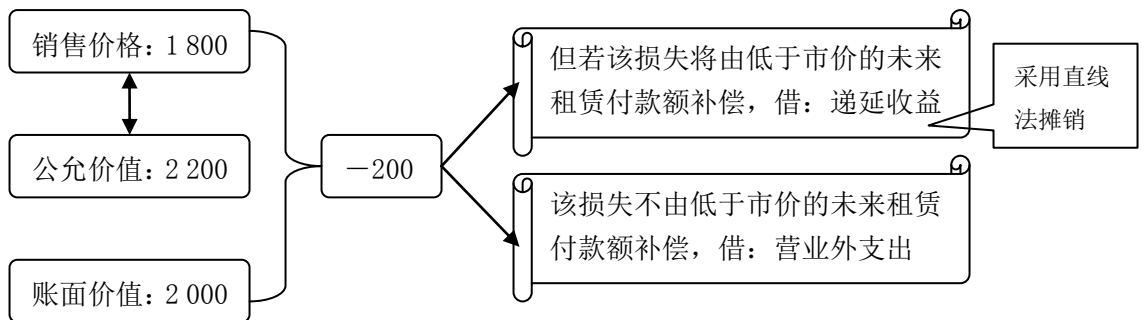


借：固定资产清理 1 300  
累计折旧 700  
贷：固定资产 2 000  
借：银行存款 1 600  
贷：固定资产清理 1 300  
营业外收入 300  
借：管理费用 (120/2) 60  
贷：银行存款 60

2. 如果售后租回交易不是按照公允价值达成的

(1) 售价低于公允价值且未来租赁付款额不低于市价，有关损益（售价与资产账面价值的差额）应于当期确认；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的，应将其递延，并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期内。

【例·计算分析题】2017 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订资产转让合同。合同约定，甲公司将其办公楼以 1 800 万元的价格出售给乙公司，同时甲公司自 2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日可继续使用该办公楼，但每年末需支付乙公司租金 60 万元，租赁期满后乙公司收回办公楼。当日，该办公楼账面原值为 4 000 万元，已计提折旧 2 000 万元，未计提减值准备，预计尚可使用年限为 35 年，同等办公楼的市场售价为 2 200 万元，市场上租用同等办公楼需每年支付租金 120 万元。1 月 10 日，甲公司收到乙公司支付的款项，并办妥办公楼产权变更手续。



(1) 2017 年 1 月 10 日，向乙公司出售办公设备（不考虑增值税因素）。

借：固定资产清理	2 000
累计折旧	2 000
贷：固定资产	4 000
借：银行存款	1 800
递延收益	200
贷：固定资产清理	2 000

(2) 2017 年 12 月 31 日支付租金。

借：管理费用	60
贷：银行存款	60

(3) 2017 年 12 月 31 日，分摊未实现售后租回损益。

借：管理费用	(200÷5) 40
贷：递延收益	40

【拓展】若每年末需支付乙公司租金 120 万元，市场上租用同等办公楼需每年支付租金 120 万元。

(1) 2017 年 1 月 10 日，向乙公司出售办公设备。

转入固定资产清理同上。

借：银行存款	1 800
营业外支出	200
贷：固定资产清理	2 000

(2) 2017 年 12 月 31 日支付租金。

借：管理费用 120  
贷：银行存款 120

【例·单选题】(2012 年考题) 20×2 年 1 月 1 日，甲公司将公允价值为 4 400 万元的办公楼以 3 600 万元的价格出售给乙公司，同时签订一份甲公司租回该办公楼的租赁合同，租期为 5 年，年租金为 240 万元，于每年年末支付，期满后乙公司收回办公楼。当日，该办公楼账面价值为 4 200 万元，预计尚可使用 30 年；市场上租用同等办公楼的年租金为 400 万元。不考虑其他因素，上述业务对甲公司 20×2 年度利润总额的影响金额为 ( )。

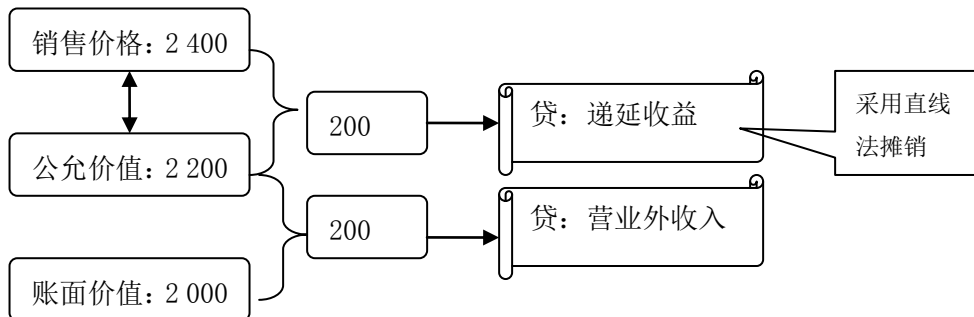
A. -240 万元 B. -360 万元 C. -600 万元 D. -840 万元

【正确答案】B

【答案解析】上述业务对甲公司 20×2 年度利润总额的影响金额 =  $-240 - (4\,200 - 3\,600) / 5 = -360$  (万元)

(2) 售价高于公允价值的，其高出公允价值的部分应予递延，并在预计的资产使用期限内摊销。

【例·计算分析题】。接上题。销售价格变更为 2 400 万元。



(1) 2017 年 1 月 10 日，向乙公司出售办公设备（不考虑增值税因素）。  
转入固定资产清理同上。

借：银行存款 2 400  
贷：固定资产清理 2 000  
递延收益 200  
营业外收入 200

(2) 2017 年 12 月 31 日，支付租金。

借：管理费用 120  
贷：银行存款 120

(3) 2017 年 12 月 31 日，分摊未实现售后租回损益。

借：递延收益 40  
贷：管理费用 (200÷5) 40

【拓展】在有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成，即公允价值与售价相等，



均为 2 400 万元，实质上相当于一项正常的销售，售价与资产账面价值的差额，应当计入当期损益。

(1) 2017 年 1 月 10 日，向乙公司出售办公设备。

转入固定资产清理同上

借：银行存款	2 400
贷：固定资产清理	2 000
营业外收入	400

(2) 2017 年 12 月 31 日，支付租金。同上。

## 第 17 章 财务报告

### 考情分析

2017 年本章教材由原第十二章调整至第十七章，原第二十三章会计政策、会计估计变更和差错更正中的差错更正调整至第十七章。但是教材内容未发生实质性变化。本章有关资产负债表、利润表和所有者权益变动表是根据修改后的《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》编写的。本章历年考试的题型主要为客观题，内容主要是现金流量表项目的分类、合并现金流量表的列报、现金流量表补充资料的调整项目、现金流量表项目的计算、营业利润项目的填列、流动资产与非流动资产的区分，关联方关系的判断等。

#### 知识点一：资产负债表(★★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中主要涉及的是客观题，考点是判断资产负债表项目的列示是否正确。

(一) 一般企业资产负债表“期末余额”的列报方法

1. 根据总账科目的余额填列

(1) “以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”、“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”、“专项应付款”、“预计负债”、“递延收益”、“库存股”、“资本公积”、“其他综合收益”、“专项储备”、“盈余公积”等项目，应根据有关总账科目的余额填列。

(2) “货币资金”项目，应当根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”等科目期末余额合计填列。

【案例】中国建筑(601668)2015 年报：

其他货币资金主要包括银行承兑汇票保证金存款、保函保证金存款及农民工工资保证金存款等。

2. 根据有关明细科目的余额计算填列

(1) “开发支出”项目，应根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列；自该项目达到预定用途之日起转为无形资产项目。

(2) “应付账款”项目，应当根据“应付账款”、“预付账款”等科目所属明细科目期末贷方余额合计数填列；“预收款项”项目，应当根据“应收账款”、“预收账款”等科目所属

明细科目期末贷方余额合计数填列。

(3) “一年内到期的非流动资产”、“一年内到期的非流动负债”项目，应根据有关非流动资产或负债项目的明细科目余额分析填列。

“一年内到期的非流动负债”项目包括：一年内到期的长期借款、一年内到期的长期应付款、一年内到期应付债券、一年内到期的预计负债、一年内到期的递延收益等。

【案例】 中国建筑（601668）2015 年报披露：

一年内到期的非流动负债

2015 年 12 月 31 日

一年内到期的长期借款	17,808,112
一年内到期的长期应付款	13,460,501
一年内到期应付债券	7,999,100
一年内到期的递延收益	49,637
合计	39,317,350

“一年内到期的非流动资产”项目包括：取得时期限超过 12 个月但自资产负债表日起 12 个月（含 12 个月）内到期的持有至到期投资等。

但是，取得时期限在 12 个月之内（含 12 个月）的持有至到期投资，列示为其他流动资产。

【案例】 中国建筑（601668）2015 年报披露：

其他流动资产

2015年12月31日

银行理财产品(a)	817,692
预缴税金(b)	5,919,582
委托贷款(c)	40,000
其他	1,691,474
合计	8,468,748

(a) 银行理财产品为本集团购买的银行发行的短期理财产品。

(b) 预缴税金主要为本集团所属子公司根据当地税务机关的有关规定预缴的企业所得税、土地增值税，以及未抵扣的增值税。

【案例】 中国建筑（601668）2015 年报披露：

长期应收款

2015 年 12 月 31 日

应收 BT 项目款	67,028,288
应收基建及其他项目款	31,788,958
工程质量及投资保证金	55,455,663
应收关联方贷款	2,009,928
委托贷款(a)	3,694,340
其他	177,487
小计	160,154,664

减：坏账准备	(944, 293)
小计	159, 210, 371
减：一年内到期的长期应收款	(33, 833, 926)
合计	125, 376, 445

(4) “应付职工薪酬”项目，应根据“应付职工薪酬”科目的明细科目期末余额分析填列；

在资产负债表中，企业应当根据应支付的职工薪酬负债流动性，对职工薪酬负债按照流动和非流动进行分类列报。短期薪酬、离职后福利中的设定提存计划负债、其他长期职工福利中的符合设定提存计划条件的负债、辞退福利中将于资产负债表日后十二个月内支付的部分应当在资产负债表的流动负债项下“应付职工薪酬”项目中列示。辞退福利中将于资产负债表日起十二个月之后支付的部分、离职后福利中设定受益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定受益计划条件的净负债应当在资产负债表的非流动负债项目下单独列示。

【案例】 中国建筑（601668）2015 年报披露：

非流动负债

长期借款

应付债券

长期应付款

专项应付款

预计负债

递延收益

长期应付职工薪酬

递延所得税负债

其他非流动负债

非流动负债合计

(5) “未分配利润”项目，应根据“利润分配”科目中所属的“未分配利润”明细科目期末余额填列。

3. 根据总账科目和明细账科目的余额分析计算填列

(1) “长期借款”项目，应根据“长期借款”总账科目余额扣除“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；“应付债券”项目比照上述方法填列。

(2) “长期待摊费用”项目，应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额填列；

(3) “其他非流动资产”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）收回数后的金额填列；“其他非流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的金额填列。

4. 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列

(1) “可供出售金融资产”、“持有至到期投资”、“长期股权投资”、“在建工程”、“商誉”项目，应根据相关科目的期末余额填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的减值准备；

(2) “固定资产”、“无形资产”、“投资性房地产”、“生产性生物资产”、“油气资产”项目,应根据相关科目的期末余额扣减相关的累计折旧(或摊销、折耗)填列,已计提减值准备的,还应扣减相应的减值准备,采用公允价值计量的上述资产,应根据相关科目的期末余额填列;

(3) “长期应收款”项目,应根据“长期应收款”科目的期末余额,减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列;“长期应付款”项目,应根据“长期应付款”科目的期末余额,减去相应的“未确认融资费用”科目期末余额后的金额填列。

**【例题·单选题】**2016年1月1日甲公司向乙公司销售产品,购货合同约定,产品不含税总价款为10 000万元,分3年收取,2016年12月31日收取5 000万元,2017年12月31日收取3000万元,2018年12月31日收取2000万元。假定甲公司该产品的现值为9 066.2万元,实际年利率为6%。2016年12月31日资产负债表中“一年内到期的非流动资产”项目列示金额为( )万元。

- A. 4 610.15    B. 2 723.39  
C. 1 886.75    D. 10 000

**【答案】**B

**【解析】**2016年未实现融资收益的摊销=9 066.2×6%=543.97(万元); 2017年未实现融资收益的摊销=(9 066.2-5000+543.97)×6%=276.61(万元); 2016年12月31日资产负债表中“一年内到期的非流动资产”项目列示金额=3000-276.61=2723.39(万元)

#### 5. 综合运用上述填列方法分析填列

(1) “应收票据”、“应收利息”、“应收股利”、“其他应收款”项目,应根据相关科目的期末余额,减去“坏账准备”科目中有关坏账准备期末余额后的金额填列;

(2) “应收账款”项目,应根据“应收账款”和“预收账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数,减去“坏账准备”科目中有关应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列;

“预付款项”项目,应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数,减去“坏账准备”科目中有关预付款项计提的坏账准备期末余额后的金额填列;

**【思考题】**应收账款项目处理方法:①“应收账款”总账借方余额12 000万元,明细账借方余额合计18 000万元,明细账贷方明细账余额合计6 000万元;②“预收账款”总账贷方余额15 000万元,明细账贷方余额合计27 000万元,明细账借方余额合计12 000万元;③“坏账准备”科目余额为3 000万元。

资产负债表中“应收账款”项目填列金额为?万元。

“应收账款”项目=18 000+12 000-3 000=27 000(万元)

(3) “存货”项目,应根据“材料采购”、“原材料”、“发出商品”、“库存商品”、“周转材料”、“委托加工物资”、“生产成本”、“受托代销商品”等科目的期末余额合计,减去“受托代销商品款”、“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列,材料采用计划成本核算,以及库存商品采用计划成本核算或售价核算的企业,还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列;

(4) “划分为持有待售的资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售的非流动资产及划分为持有待售的处置组中的资产的期末余额；“划分为持有待售的负债”项目，反映资产负债表日划分为持有待售的处置组中的负债的期末余额。应根据相关科目的期末余额分析填列等。

## (二) 特殊问题

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产包括持有目的为短期内出售的金融资产及衍生工具。自报告之日起超过 12 个月到期且预期持有超过 12 个月的衍生工具应当划分为非流动资产或非流动负债。

【案例】 中国建筑（601668）2015 年报披露：

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

2015 年 12 月 31 日

交易性权益工具投资（注 1）	28,612
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（注 2）	1,000,000
衍生金融资产	101,615
合计	1,130,227

注 1：交易性权益工具投资的公允价值根据其交易的证券交易所年度最后一个交易日收盘价确定。

注 2：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的公允价值根据金融机构于每个交易日公布的收益率确定。

2. “划分为持有待售的资产”项目、“划分为持有待售的负债”项目

(1) 划分为持有待售的非流动资产的范围：固定资产、无形资产、长期股权投资等，不包括金融资产及递延所得税资产。

(2) 被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产；被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

(3) 持有待售的非流动资产既包括单项资产也包括处置组，处置组是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。因此，无论是被划分为持有待售的单项非流动资产还是处置组中的资产，都应当在资产负债表的流动资产部分单独列报；类似地，被划分为持有待售的处置组中的与转让资产相关的负债应当在资产负债表的流动负债部分单独列报。

【案例】 中国建筑（601668）2015 年报披露：

于 2014 年度，本集团所属子公司中建国际建设有限公司与中国外运长航集团有限公司签订不可撤销的转让协议，将中建国际建设有限公司持有的北京奥城五合置业有限公司（“奥城五合”）的长期股权投资转让予中国外运长航集团有限公司。其时，本集团预计该交易将于 2015 年内完成，故于 2014 年 12 月 31 日将持有的奥城五合的长期股权投资划分为持有待售的资产。尽管本集团已作出持续努力以及采取所有必要行动以推动奥城五合全部股权的转让在 2015 年 12 月 31 日前完成，但是由于股权转让程序上有所延误，导致未能于 2015 年 12 月 31 日前完成该转让。本集团仍未改变该股权转让的计划和意图，基于目前本集团所掌握的信息，本集团相信此交易可以在 2016 年内完成。因此，于 2015 年 12 月 31 日，本集团仍将持有的对奥城五合的长期股权投资划分为持有待售的资产。

3. 自资产负债表日起 12 个月内将出售的可供出售金融资产在资产负债表中列示为其他流动资产。

#### 4. 流动负债与非流动负债的划分

流动负债的判断标准与流动资产的判断标准相类似。准则规定，负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：（1）预计在一个正常营业周期中清偿；（2）主要为交易目的而持有；（3）自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；（4）企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。关于可转换工具负债成份的分类，准则还规定，负债在其对手方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与在资产负债表日负债的流动性划分无关。

**【思考题】**2016 年 12 月 1 日，甲公司发行面值为 500 万元的可转换公司债券，每张面值 1000 元，期限 5 年，到期前债券持有人有权随时按每张面值 100 元的债券转换 5 股的转股价格，将持有的债券转换为甲公司的普通股。根据这一转换条款，甲公司有可能在该批债券到期前（包括资产负债表日起 12 个月内）予以清偿，但甲公司在 2016 年 12 月 31 日资产负债表日判断该可转换公司债券的负债成份为流动负债还是非流动负债时，不应考虑转股导致的清偿情况，因此，该可转换公司债券的负债成份在 2016 年 12 月 31 日甲公司的资产负债表上仍应当分类为非流动负债（假定不考虑其他因素和情况）。

准则规定，企业在应用流动负债的判断标准时，应当注意以下两点：（1）企业对资产和负债进行流动性分类时，应当采用相同的正常营业周期。（2）企业正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予以清偿的，仍应划分为流动负债。

#### 5. 应交税费

企业按照税法规定应交纳的企业所得税、增值税等税费，根据其余额性质在资产负债表进行列示。其中：

“应交税费”科目下的“应交增值税”、“未交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示；

“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示；“应交税费”科目下的“未交增值税”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代缴增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

#### **【案例】**会计科目的使用与财务报表的列报

A 公司为上市公司。2×11 年 A 公司因扩建生产线而购买了大量机器设备，为此支付了可抵扣的增值税进项税额 15,000 万元，其中 13,000 万元未能在当年实现抵扣，而需要留待以后年度继续抵扣。根据 A 公司的年度财务预算，其在 2×12 年度实现的销售收入预计为 1.5 亿元，由此产生的增值税销项税额约为 2,550 万元。2×11 年 12 月 31 日，A 公司的待抵扣增值税进项税导致“应交税费——应交增值税”科目出现借方余额。在编制 2×11 年度财务报表时，A 公司将该应交增值税的借方余额直接包括在资产负债表中的“应交税费”项目，作为负债的抵减项目进行列报。

问题：待抵扣增值税进项税导致的应交增值税借方余额应该如何列报？

解析：

“应交税费——应交增值税”等科目期末借方余额应当在资产负债表中的“其他流动资产”项目列示；“应交税费——未交增值税”科目期末贷方余额应当在资产负债表中的“应交税费”项目列示。因此，在本案例中，A 公司预计能够于 2×12 年用于抵扣的待抵扣增值税进项税 2,550 万元应当在资产负债表中分类为流动资产，列示为“其他流动资产”，而剩余的 10,450 万元，由于其经济利益不能在一年内实现，应当分类为非流动资产，列示为“其他非流动资产”。

#### 6. 用于购建固定资产的预付款项的列报

**【案例】**用于购建固定资产的预付款项在资产负债表中应该如何列报

A 公司为上市公司。该公司 2×11 年预付给供应商 1,000 万元用于进口某台机器设备。2×11 年 12 月 31 日，该机器设备尚未到货。A 公司查阅了《企业会计准则——应用指南》附录中的科目账务处理，注意到“1123 预付账款”中指出“企业进行在建工程预付的工程价款，也在本科目核算”。A 公司因此将该笔 1,000 万元的预付设备采购款在“预付账款”科目进行核算。在编制 2×11 年度财务报表时，由于《企业会计准则第 30 号——财务报表列报应用指南》给出的财务报表格式将“预付款项”作为一个单独的报表项目列示于流动资产，因此，A 公司将这 1,000 万元预付设备款包含在流动资产中的“预付款项”中进行列报。

问题：用于购建固定资产的预付账款项在资产负债表中应该如何列报？

解析：

在编制财务报表，确定资产的分类时还是应该根据其实际情况，遵循《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中有关流动性分类的原则进行考虑。判断预付账款作为流动资产还是非流动资产列报应该依据该预付账款所购买的标的资产的类别来决定。例如，为购买存货支付预付账款应当列报为流动资产，而为购买固定资产而支付的预付账款则应该列报为非流动资产。从为报表使用者理解财务报表所传达的信息来看，正常情况下，为购买长期资产而支付的预付账款不可能在短期内变现，而是会转化为一项非流动资产，企业在未来较长的时期内使用该项非流动资产并从中获利。在这种情况下，如果将预付账款分类为流动资产，则很可能对报表使用者产生误导，使其对企业的流动性、短期偿债能力等做出错误的评价，进而影响报表使用者的经济决策。

因此，我们认为，为购建固定资产而预付的款项，日常会计核算时在“预付账款”科目反映，在期末编制财务报表时，应分类为非流动资产，列示于其他非流动资产中，并在附注中披露其性质。

**【案例】**中国建筑（601668）2015 年报：

其他非流动资产

2015 年 12 月 31 日

预付投资款	218,298
预付土地款	146,898
预付长期资产购置款	526,301
其他	251,899
合计	1,143,396

#### 7. 资产负债表日后事项对流动负债与非流动负债划分的影响

(1) 资产负债表日起一年内到期的负债

准则规定, 对于在资产负债表日起一年内到期的负债, 企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的, 应当归类为非流动负债; 不能自主地将清偿义务展期的, 即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议, 该项负债在资产负债表日仍应当归类为流动负债。

(2) 在资产负债表日或之前企业违反长期借款协议, 准则规定, 企业在资产负债表日或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。但是, 如果贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期, 在此期间内企业能够改正违约行为, 且贷款人不能要求随时清偿的, 在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准, 应当归类为非流动负债。

企业的其他长期负债存在类似情况的, 应当比照上述有关规定进行处理。

**【例·多选题】**2016 年 12 月 31 日, 甲公司银行借款共计 26 000 万元, 其中:

(1) 自乙银行借入的 5 000 万元借款将于 1 年内到期, 甲公司具有自主展期清偿的权利; 甲公司有意愿和能力自主展期两年偿还该借款。

(2) 自丙银行借入的 6 000 万元借款将于 1 年内到期, 甲公司不具有自主展期清偿的权利; 2017 年 2 月 1 日, 丙银行同意甲公司展期两年偿还前述借款。

(3) 自丁银行借入的 7 000 万元借款将于 1 年内到期, 甲公司可以自主展期两年偿还, 但尚未决定是否将该借款展期。

(4) 自戊银行借入的 8 000 万元借款按照协议将于 5 年后偿还, 但因甲公司违反借款协议的规定使用资金, 戊银行于 2016 年 11 月 1 日要求甲公司于 2017 年 2 月 1 日前偿还; 2016 年 12 月 31 日, 甲公司与戊银行达成协议, 甲公司承诺按规定用途使用资金, 戊银行同意甲公司按原协议规定的期限偿还该借款。

下列各项关于甲公司 2016 年度财务报表资产、负债项目列报的表述中, 正确的有 ( )。

- A. 乙银行的 5 000 万元借款作为非流动负债列报
- B. 丙银行的 6 000 万元借款作为流动负债列报
- C. 丁银行的 7 000 万元借款作为流动负债列报
- D. 戊银行的 8 000 万元借款作为非流动负债列报

**【正确答案】** ABCD

**【拓展】**资料同上, 自己银行借入的 8 000 万元借款按照协议将于 3 年后偿还, 但因甲公司违反借款协议的规定使用资金, 己银行于 2016 年 12 月 1 日要求甲公司于 2017 年 3 月 1 日前偿还; 2017 年 3 月 20 日, 甲公司与己银行达成协议, 甲公司承诺按规定用途使用资金, 己银行同意甲公司按原协议规定的期限偿还该借款。如何列报?

答: 己银行的 8 000 万元借款作为流动负债列报。

**【例·多选题】**(2013 年考题) 甲公司 20×3 年 12 月 31 日持有的下列资产、负债中, 应当作为 20×3 年资产负债表中流动性项目列报的有 ( )。

- A. 将于 20×4 年 7 月出售的账面价值为 800 万元的可供出售金融资产
- B. 预付固定资产购买价款 1 000 万元, 该设备将于 20×4 年 6 月取得
- C. 因计提固定资产减值准备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



D. 到期日为 20×4 年 6 月 30 日的负债 2 000 万元, 该负债在 20×3 年资产负债表日后事项期间已签订展期一年的协议

【正确答案】 ABD

【答案解析】 选项 D, 对于在资产负债表日起一年内到期的负债, 企业预计能够自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上, 并且在资产负债表日已决定展期的, 应当归类为非流动负债; 不能自主地将清偿义务展期的, 即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议, 从资产负债表日来看, 此项负债仍应当归类为流动负债。

## 知识点二: 利润表(★★)

【历年考题涉及本知识点情况】 历年考题中主要涉及的是客观题, 几乎年年出现考题, 考点是计算营业利润、其他综合收益的金额, 其中近几年出题频率较高的是其他综合收益。

### (一) 一般企业利润表的列报方法

企业应当根据损益类科目和所有者权益类有关科目的发生额填列利润表“本年金额”栏, 具体包括如下情况:

1. “营业收入”、“营业成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“资产减值损失”、“公允价值变动收益”、“投资收益”、“营业外收入”、“营业外支出”、“所得税费用”等项目, 应根据有关损益类科目的发生额分析填列。
2. “其中: 对联营企业和合营企业的投资收益”、“其中: 非流动资产处置利得”、“其中: 非流动资产处置损失”等项目, 应根据“投资收益”、“营业外收入”、“营业外支出”等科目所属的相关明细科目的发生额分析填列。
3. “其他综合收益的税后净额”项目及其各组成部分, 应根据“其他综合收益”科目及其所属明细科目的本期发生额分析填列。

### (二) 其他综合收益

其他综合收益是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报:

1. “以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益”项目, 其中:
  - (1) “重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动的税后净额”项目
  - (2) “按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有份额的税后净额”项目
2. “以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益”项目, 其中:
  - (1) “按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有份额的税后净额”项目
  - (2) 可供出售金融资产公允价值变动形成利得(损失以“-”号填列)的税后净额
  - (3) 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得(损失以“-”号填列)的税后净额
  - (4) 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(损失以“-”号填列)的税后净额

(5) 外币财务报表折算差额

【例·单选题】(2014 年考题) 企业因下列交易事项产生的损益中, 不影响发生当期营业利润的是 ( )。

- A. 固定资产处置损失
- B. 投资于银行理财产品取得的收益
- C. 预计与当期产品销售相关的保修义务
- D. 因授予高管人员股票期权在当期确认的费用

【正确答案】A

【答案解析】选项 A, 计入营业外支出, 不影响营业利润; 选项 B, 计入投资收益, 影响营业利润; 选项 C, 计入销售费用, 影响营业利润; 选项 D, 计入管理费用, 影响营业利润。

【例·单选题】(2014 年考题) 下列交易事项中, 不影响发生当期营业利润的是 ( )。

- A. 投资银行理财产品取得的收益
- B. 自国家取得的重大自然灾害补助款
- C. 预计与当期产品销售相关的保修义务
- D. 因授予高管人员股票期权在当期确认的费用

【正确答案】B

【答案解析】选项 B, 属于政府补助, 计入营业外收入, 不影响当期营业利润。

【例·单选题】(2013 年考题) 企业发生的下列交易或事项中, 不会引起当年度营业利润发生变动的是 ( )。

- A. 对持有的存货计提跌价准备
- B. 出售自有专利技术产生收益
- C. 持有的交易性金融资产公允价值上升
- D. 处置某项联营企业投资产生投资损失

【正确答案】B

【答案解析】选项 A, 记入“资产减值损失”, 影响营业利润; 选项 B, 记入“营业外收入”, 不影响营业利润; 选项 C, 记入“公允价值变动损益”, 影响营业利润; 选项 D, 记入“投资收益”, 影响营业利润。

【例·多选题】(2011 年考题) 下列各项交易事项中, 不会影响发生当期营业利润的有 ( )。

- A. 计提应收账款坏账准备
- B. 出售无形资产取得净收益
- C. 开发无形资产时发生符合资本化条件的支出
- D. 自营建造固定资产期间处置工程物资取得的净收益
- E. 以公允价值进行后续计量的投资性房地产持有期间公允价值发生变动

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A, 计提坏账准备记入“资产减值损失”科目, 影响营业利润的计算金

额；选项 E，以公允价值进行后续计量的投资性房地产持有期间公允价值发生变动计入公允价值变动损益，影响营业利润的计算金额。

【例·多选题】(2010 年节选改编)甲公司 20×9 年度发生的有关交易或事项如下：(1) 20×9 年 6 月 10 日，甲公司出售所持有子公司(乙公司)全部 80% 股权，出售所得价款为 4 000 万元。甲公司所持有乙公司 80% 股权系 20×6 年 5 月 10 日从其母公司(己公司)购入，实际支付价款 2 300 万元，合并日乙公司净资产的账面价值为 3 500 万元，公允价值为 3 800 万元。(2) 20×9 年 8 月 12 日，甲公司出售所持有联营企业(丙公司)全部 40% 股权，出售所得价款为 8 000 万元。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 7 000 万元，其中，初始投资成本为 4 400 万元，损益调整为 1 800 万元，其他权益变动为 800 万元。(3) 20×9 年 10 月 26 日，甲公司出售持有并分类为可供出售金融资产的丁公司债券，出售所得价款为 5 750 万元。出售时该债券的账面价值为 5 700 万元，其中公允价值变动收益为 300 万元。(4) 20×9 年 12 月 1 日，甲公司将租赁期满的一栋办公楼出售，所得价款为 12 000 万元。出售时该办公楼的账面价值为 6 600 万元，其中以前年度公允价值变动收益为 1 600 万元。上述办公楼原由甲公司自用。20×7 年 12 月 1 日，甲公司将办公楼出租给戊公司，租赁期限为 2 年。办公楼由自用转为出租时的成本为 5 400 万元，累计折旧为 1 400 万元，公允价值为 5 000 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。(5) 20×9 年 12 月 31 日，因甲公司 20×9 年度实现的净利润未达到其母公司(己公司)在甲公司重大资产重组时作出的承诺，甲公司收到己公司支付的补偿款 1 200 万元。下列各项关于上述交易或事项对甲公司 20×9 年度个别财务报表相关项目列报金额影响的表述中，正确的有( )。

- A. 营业外收入 1 200 万元
- B. 投资收益 3 350 万元
- C. 资本公积 -900 万元
- D. 未分配利润 9 750 万元
- E. 公允价值变动收益 -1 600 万元

【正确答案】BDE

【答案解析】选项 A，营业外收入 = 0；选项 B，投资收益 = (1)  $[4\ 000 - 3\ 500 \times 0.8]$  + (2)  $[8\ 000 - 7\ 000 + 800]$  + (3)  $[5\ 750 - 5\ 700 + 300]$  = 3 350 (万元)；选项 C，资本公积 = (2)  $-800$  + (5)  $1\ 200$  = 400 (万元)；选项 D，未分配利润 = 3 350 + (4)  $[12\ 000 - 6\ 600 + 1\ 000]$  = 9 750 (万元)；选项 E，公允价值变动损益 = (4)  $-1\ 600$  (万元)。

### 知识点三：现金流量表(★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中主要涉及的是客观题，几乎年年出现考题，出题频率较高的是现金流量表的三大类的区分，及其三大类金额的计算；一般说来，某一个现金流量表项目的计算题，很少出现。

#### (一) 现金流量表的编制基础

现金流量表以现金及现金等价物为基础编制，划分为经营活动、投资活动和筹资活动的现金流量，按照收付实现制原则编制，将权责发生制下的盈利信息调整为收付实现制下的现金流量信息。

### 1. 现金

现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。现金主要包括：

(1) 库存现金。库存现金是指企业持有可随时用于支付的现金，与“库存现金”科目的核算内容一致。

(2) 银行存款。银行存款是指企业存入金融机构、可以随时用于支取的存款，与“银行存款”科目核算内容基本一致，但不包括不能随时用于支付的存款。例如，不能随时支取的定期存款等不应作为现金；提前通知金融机构便可支取的定期存款则应包括在现金范围内。

(3) 其他货币资金。其他货币资金是指存放在金融机构的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款和存出投资款等，与“其他货币资金”科目核算内容一致。

### 2. 现金等价物

现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。其中，“期限短”一般是指从购买日起 3 个月内到期。例如可在证券市场上流通的 3 个月内到期的短期债券等。

现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金的差别不大，可视为现金。例如，企业为保证支付能力，手持必要的现金，为了不使现金闲置，可以购买短期债券，在需要现金时，随时可以变现。

现金等价物的定义本身，包含了判断一项投资是否属于现金等价物的四个条件，即，①期限短；②流动性强；③易于转换为已知金额的现金；④价值变动风险很小。其中，期限短、流动性强，强调了变现能力，而易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小，则强调了支付能力的大小。现金等价物通常包括 3 个月内到期的短期债券投资。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。

【例·单选题】（2014 年考题）下列各项中，能够引起现金流量净额发生变动的是（ ）。

- A. 以存货抵偿债务
- B. 以银行存款支付采购款
- C. 将现金存为银行活期存款
- D. 以银行存款购买 2 个月内到期的债券投资

【正确答案】B

【答案解析】选项 A，不涉及现金流量净额变动；选项 C，银行活期存款属于现金，不涉及现金流量净额的变动。选项 D，2 个月内到期的债券投资属于现金等价物，不涉及现金流量净额的变动。

## （二）经营活动产生的现金流量

### 1. “销售商品、提供劳务收到的现金”项目

销售商品、提供劳务收到的现金 = 营业收入 + 应交税费——应交增值税（销项税额）+（应收票据年初余额 - 应收票据期末余额）+（应收账款年初余额 - 应收账款期末余额）+（预收款项目期末余额 - 预收款项年初余额）- 当期计提的坏账准备 + 或 - 其他调整事项

如何理解？

应收账款	
年初: 100	发生额: 80
年末: 20	

销售商品收到的现金 =  $100 - 20 = 80$  (万元)

应收账款	
年初: 100	发生额: 50
年末: 150	

销售商品收到的现金 =  $100 - 150 = -50$  (万元)

## 2. 收到的税费返还

本项目反映企业收到返还的各种税费,如收到的增值税、所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

## 3. 收到其他与经营活动有关的现金

本项目反映企业除上述各项目外,收到的其他与经营活动有关的现金,如罚款收入、经营租赁固定资产收到的现金、投资性房地产收到的租金收入、流动资产损失中由个人赔偿的现金收入、除税费返还外的其他政府补助收入等。

【思考题】与政府补助有关的现金流量表的列示

- (1) 先征后返(退)、即征即退等办法退还的税款:“收到的税费返还”项目
- (2) 除税费返还外的与收益相关的政府补助收入:“收到其他与经营活动有关的现金”项目

## 4. “购买商品、接受劳务支付的现金”项目

购买商品、接受劳务支付的现金 = 营业成本 + 应交税费——应交增值税(进项税额) + (存货期末余额 - 存货年初余额) + (应付账款年初余额 - 应付账款期末余额) + (应付票据年初余额 - 应付票据期末余额) + (预付款项期末余额 - 预付款项年初余额) - 当期列入生产成本、制造费用的职工薪酬 - 当期列入生产成本、制造费用的折旧费

【分析】

应付账款	
发生额: 30	年初: 100
	年末: 70

购买商品支付的现金 =  $100 - 70 = 30$  (万元)

应付账款	
发生额: 70	年初: 100
	年末: 170

购买商品支付的现金 =  $100 - 170 = -70$  (万元)

存货		存货	
年初: 100	发生额: 10	年初: 100	
		发生额: 90	
年末: 90		年末: 190	

购买商品支付的现金=90-100=-10(万元)      购买商品支付的现金=190-100=90(万元)

**【快速记忆】应收账款、应收票据；应付账款、应付票据；年初一年末**

**【例·综合题】**A 公司 2016 年有关会计报表和补充资料如下（单位：万元）：

(1) 资产负债表部分资料

项目	期初余额	期末余额
应收票据	300	400
应收账款	600	200
预收款项	100	200
存货	9 760	7 840
应付票据	750	890
应付账款	670	540
预付款项	1 200	1 300

(2) 利润表部分资料

项目	本期金额
营业收入	50 000
营业成本	30 000

(3) 补充资料：①本年计提坏账准备 10 万元；②本期增值税的销项税额为 8 500 万元，本期增值税的进项税额 3 400 万元；③“营业成本”项目中包括计提车间折旧费 50 万元，分配生产车间工人薪酬 130 万元；④“存货”项目中包括，计提车间折旧费 20 万元，分配生产车间工人薪酬 80 万元。

**【正确答案】**计算(1)现金流量表的“销售商品、提供劳务收到的现金”金额  
 $=50\,000+8\,500+(300-400)+(600-200)+(200-100)-10=58\,890$  (万元)

计算(2)现金流量表的“购买商品、接受劳务支付的现金”金额  
 $=30\,000+3\,400+(7\,840-9\,760)+(750-890)+(670-540)+(1\,300-1\,200)-70-210=31\,290$  (万元)

5. “支付给职工以及为职工支付的现金”项目

支付给职工以及为职工支付的现金=(应付职工薪酬年初余额+生产成本、制造费用、管理费用中职工薪酬-应付职工薪酬期末余额)-[应付职工薪酬(在建工程)年初余额-应付职工薪酬(在建工程)期末余额]

【例·单选题】A 公司应付职工薪酬年初余额 2 000 万元，本年计入生产成本、制造费用、管理费用中职工薪酬为 2 300 万元，应付职工薪酬期末余额 1 800 万元，则“支付给职工以及为职工支付的现金”项目的金额为（ ）。

- A. 2 000 万元                      B. 0  
C. 2 300 万元                      D. 2 500 万元

【正确答案】D

【答案解析】

应付职工薪酬	
	年初：2 000
发生额：倒挤	发生额：2 300
	年末：1 800

支付给职工以及为职工支付的现金  
= 2 000 + 2 300 - 1 800 = 2 500 (万元)

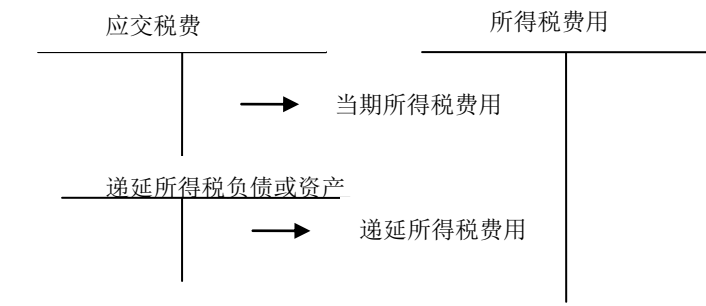
【思考题】高管人员的现金结算的股份支付，即支付的基于股份支付方案给予高管人员的现金增值额？属于。

#### 6. “支付的各项税费”项目

该项目反映企业按规定支付的各种税费，包括企业本期发生并支付的税费，以及本期支付以前各期发生的税费和本期预交的税费，包括所得税、增值税、消费税、印花税、房产税、土地增值税、车船税、教育费附加、矿产资源补偿费等，但不包括计入固定资产价值、实际支付的耕地占用税，也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税在“收到的税费返还”项目反映。

支付的各项税费 = (应交所得税期初余额 + 当期所得税费用 - 应交所得税期末余额) + 支付的税金及附加 + 应交税费 - 应交增值税(已交税金)

注：公式中不包括递延所得税费用



【例·单选题】A 公司应交所得税期初余额 100 万元，当期所得税费用为 200 万元，递延所得税费用为 50 万元，应交所得税期末余额 120 万元；支付的营业税金及附加为 20 万元；已

交增值税 60 万元。则“支付的各项税费”项目为（ ）。

- A. 260 万元            B. 200 万元  
C. 80 万元             D. 130 万元

【正确答案】A

【答案解析】支付的各项税费 = (100 + 200 - 120) + 20 + 60 = 260 (万元)

应交税费——应交所得税	
	年初: 100
缴纳? 180	发生额: 200
	年末: 120

### 7. “支付其他与经营活动有关的现金”项目

该项目反映企业除上述各项目外所支付的其他与经营活动有关的现金，如经营租赁支付的租金、支付的罚款、差旅费、业务招待费、保险费等。此外还包括支付的销售费用，及支付的制造费用。

支付其他与经营活动有关的现金 = 支付其他管理费用 + 支付的销售费用 + 支付的制造费用

【例·单选题】甲公司 2016 年度发生的管理费用为 3 300 万元，其中包括：（1）以现金支付购买办公用品支出 525 万元；（2）以现金支付管理人员薪酬 1 425 万元；（3）存货盘亏损失 37.5 万元；（4）计提固定资产折旧 630 万元；（5）计提无形资产摊销 525 万元；（6）以现金支付业务招待费 157.5 万元。假定不考虑其他因素，甲公司 2015 年度现金流量表中“支付其他与经营活动有关的现金”项目的金额为（ ）。

- A. 682.5 万元            B. 3 300 万元  
C. 722.7 万元            D. 2 147.7 万元

【正确答案】A

【答案解析】支付的其他与经营活动有关的现金 = 3 300 - 薪酬 1 425 - 存货盘亏 37.5 - 折旧 630 - 摊销 525 = 682.5 (万元)

或：支付的其他与经营活动有关的现金 = 支付办公用品 525 + 支付业务招待费 157.5 = 682.5 (万元)

## （三）投资活动产生的现金流量

### 1. “收回投资收到的现金”项目

该项目反映企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的对其他企业的交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产、长期股权投资（不包括处置子公司）收到的现金。债权性投资收回的利息、权益性投资收到的现金股利、处置子公司及其他营业单位收到的现金净额不包括在本项目内。本项目可根据“交易性金融资产”、“持有至到期投资”、“可供出售金融资产”、“长期股权投资”等科目的记录分析填列。



【思考题】企业处置交易性金融资产，账面价值 100 万元，收到价款 120 万元，则收回投资收到的现金项目应该计入的金额是 120 万元。

2. “取得投资收益收到的现金”项目

该项目反映企业交易性金融资产、可供出售金融资产投资分得的现金股利，从子公司、联营企业或合营企业分回利润、现金股利而收到的现金（收到的现金股利），因债权性投资而取得的现金利息收入。包括在现金等价物范围内的债权性投资，其利息收入在本项目中反映。不包括股票股利。

取得投资收益收到的现金 = 现金股利 + 利息收入

3. “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目

该项目反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金，减去相关处置费用以及子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。本项目可以根据“长期股权投资”、“银行存款”、“库存现金”等科目的记录分析填列。

企业处置子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位可能持有现金和现金等价物？

(1) 企业整体处置非法人营业单位的情况下

处置子公司或其他营业单位收到的现金净额 = 处置价款中收到现金的部分 - 其他营业单位持有的现金和现金等价物 - 相关处置费用

如为负数，应将该金额填列至“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。

(2) 企业处置子公司的情况下：

处置子公司及其他营业单位收到的现金净额 = 处置价款中收到现金的部分 - 相关处置费用

【例·多选题】甲公司 2016 年发生下列业务：(1) 处置交易性金融资产，账面价值为 1 200 万元（其中成本为 1 000 万元，公允价值变动增加 200 万元），售价 1 500 万元，款项已经收到。(2) 处置可供出售金融资产，账面价值为 1 500 万元（其中成本为 1 600 万元，公允价值变动减少 100 万元），售价 1 800 万元，款项已经收到。(3) 到期收回持有至到期投资，面值为 1 000 万元，3 年期，利率 3%，一次还本付息。(4) 处置对甲公司的长期股权投资，持股比例为 40%，采用权益法，成本为 5 000 万元，售价 4 000 万元；款项已经收到。(5) 处置对乙公司的长期股权投资，持股比例为 80%，采用成本法，成本为 6 000 万元，售价 7 000 万元；款项已经收到。(6) 整体处置非法人营业 A 单位，售价 1 000 万元，该营业单位持有的现金 100 万元；款项已经收到。(7) 整体处置非法人营业 B 单位，售价 3 000 万元，该营业单位持有的现金 3 100 万元；款项已经收到。(8) 持有期内收到现金股利 800 万元，款项已经收到。(9) 除上述事项外，持有期内收到利息 500 万元；款项已经收到。

下列个别现金流量表项目表述正确的有（ ）。

- A. 收回投资收到的现金为 8 300 万元
- B. 取得投资收益所收到的现金为 1 390 万元
- C. 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额为 7 900 万元
- D. 支付其他与投资活动有关的现金为 100 万元

【正确答案】ABCD

【答案解析】选项 A，“收回投资收到的现金”项目 = (1) 1 500 + (2) 1 800 + (3) 1 000 +

(4)  $4\ 000=8\ 300$  (万元); 选项 B, “取得投资收益所收到的现金”项目 =  $(3) 1\ 000 \times 3\% \times 3 + (8) 800 + (9) 500 = 1\ 390$  (万元); 选项 C, “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额” =  $(5) 7000 + (6) (1000 - 100) = 7\ 900$  (万元); 选项 D, 如果处置其他营业单位收到的现金净额为负数, 在“支付其他与投资活动有关的现金”项目反映,  $= (7) 3\ 100 - 3\ 000 = 100$  (万元)。

#### 4. 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额

本项目反映企业出售固定资产、无形资产和其他长期资产(如投资性房地产)所取得的现金, 减去为处置这些资产而支付的有关税费后的净额。由于自然灾害等原因所造成的固定资产等长期资产报废、毁损而收到的保险赔偿收入, 也在本项目中反映。如处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数, 应作为投资活动产生的现金流量, 在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映。本项目可以根据“固定资产清理”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

**【思考题】**乙公司出售一台不再使用的设备, 收到价款 30 000 元, 该设备原价 40 000 元, 已提折旧 15 000 元。支付该项设备拆卸费用 200 元, 运输费用 80 元, 设备已由购入单位运走。处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额 =  $30\ 000 - 280 = 29\ 720$  (元)

#### 5. “购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目

该项目反映企业本期购买、建造固定资产、取得无形资产和其他长期资产(如投资性房地产)实际支付的现金, 包括购买固定资产、无形资产等支付的价款及相关税费, 以及用现金支付的应由在建工程和无形资产负担的职工薪酬。

企业以分期付款购建的固定资产、无形资产, 以及融资租入固定资产, 各期支付的现金均在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目中反映。

为购建固定资产、无形资产而发生的借款利息资本化部分, 在筹资活动产生的现金流量“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”中反映。本项目可以根据“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

**【例·单选题】**甲公司 2016 年发生下列业务: (1) 购买固定资产价款为 500 万元, 款项已付; (2) 购买工程物资价款为 100 万元, 款项已付; (3) 支付工程人员薪酬 60 万元; (4) 预付工程价款 800 万元; (5) 长期借款资本化利息 789 万元, 费用化利息 70 万元, 本年已支付; (6) 支付购买专利权的价款 600 万元。则现金流量表的“购建固定资产、无形资产和其他长期资产而支付的现金”项目的金额为 ( )。

- A. 2 849 万元    B. 2 919 万元    C. 3 520 万元    D. 2 060 万元

**【正确答案】**D

**【答案解析】**“购建固定资产、无形资产和其他长期资产而支付的现金” =  $(1) 500 + (2) 100 + (3) 60 + (4) 800 + (6) 600 = 2\ 060$  (万元)。资本化的长期借款利息 789 万元、费用化利息 70 万元, 虽本年已支付, 但不在本项目中反映, 而在筹资活动现金流量中“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”中反映。

#### 6. “投资支付的现金”项目

除现金等价物以外的投资: 交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产、长期股权投资(不包括取得子公司支付的现金), 以及支付的佣金、手续费等交易费用。

注：（1）企业购买股票时实际支付的价款中包含的已宣告而尚未发放的现金股利，以及购买债券时支付的价款中包含的已到付息期尚未领取的债券利息，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

（2）取得子公司及其他营业单位支付的现金净额，应在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目中反映。

**【思考题 1】** 甲公司以固定资产换取乙公司长期股权投资（非子公司）交易中：

甲公司换出固定资产：支付补价 100 万元

乙公司换出长期股权投资：收到补价 100 万元

（1）甲公司以现金支付补价 100 万元，属于“投资支付的现金”项目？属于

（2）乙公司以现金收到补价 100 万元，属于“收回投资收到的现金”项目？属于

**【思考题 2】** 甲公司以存货换取乙公司无形资产交易中：

甲公司换出存货：收到补价 100 万元

乙公司换出无形资产：支付补价 100 万元

（1）甲公司收到补价 100 万元，属于“销售商品、提供劳务收到的现金”项目？属于

（2）乙公司以现金支付补价 100 万元，属于“购买商品、接受劳务支付的现金”项目？属于

于

7. “取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目

该项目反映企业购买子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。本项目可以根据“长期股权投资”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

（1）发生吸收合并（含同一控制和非同一控制）或业务合并的情况下

取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 = 购买出价中以现金支付的部分 - 其他营业单位持有的现金和现金等价物

如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映。

（2）控股合并取得的情况下

取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 = 购买出价中以现金支付的部分

**【例·多选题】** 甲公司 2016 年发生下列业务：（1）支付购买股票价款为 1 000 万元，甲公司划分为交易性金融资产；（2）支付购买股票价款为 2 000 万元，甲公司划分为可供出售金融资产；（3）支付购买债券价款为 3 100 万元，甲公司划分为持有至到期投资，面值为 3 000 万元；（4）支付价款为 4 010 万元（其中包含以宣告但尚未发放的现金股利 10 万元），取得乙公司 30% 表决权资本，甲公司后续计量采用权益法核算；（5）支付价款为 10 000 万元，取得对丙公司 100% 表决权资本，形成同一控制下吸收合并，原该丙公司持有现金 4 000 万元；（6）支付价款为 20 000 万元，取得对丁公司 100% 表决权资本，形成非同一控制下吸收合并，原该丁公司持有现金 21 000 万元；（7）支付价款为 30 000 万元，取得戊公司 80% 表决权资本，形成非同一控制下控股合并，甲公司后续计量采用成本法核算。则下列现金流量表项目的金额正确的有（ ）。

A. 投资支付的现金为 10 100 万元

B. 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额为 36 000 万元

- C. 收到其他与投资活动有关的现金为 1 000 万元  
D. 支付其他与投资活动有关的现金为 10 万元

【正确答案】ABCD

【答案解析】

选项 A, “投资支付的现金”项目 = (1) 1 000 + (2) 2 000 + (3) 3 100 + (4) (4 010 - 10) = 10 100 (万元); 选项 B, 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 = (5) (10 000 - 4 000) + (7) 30 000 = 36 000 (万元); 选项 C, 收到其他与投资活动有关的现金 = (6) 21 000 - 20 000 = 1 000 (万元); 选项 D, 支付其他与投资活动有关的现金 = (4) 10 (万元)。

【案例】政府补助?

公司代码: 600795

公司简称: 国电电力

## 国电电力发展股份有限公司

### 58、现金流量表项目

#### (1). 收到的其他与经营活动有关的现金:

单位: 元 币种: 人民币

项目	本期发生额	上期发生额
收回的代垫款项	65,024,289.94	90,410,746.50
收到的保证金	44,870,553.62	64,075,238.99
收到的政府补助款	97,266,186.98	182,280,981.80
利息收入	49,055,825.48	43,931,621.15
往来款退回	358,401,923.50	414,546,054.80
其他	396,089,721.04	217,945,630.49
合计	1,010,708,500.56	1,013,190,273.73

#### (3). 收到的其他与投资活动有关的现金

单位: 元 币种: 人民币

项目	本期发生额	上期发生额
财政贴息资金		13,990,000.00
环保资金		494,767,696.50
国家扶持资金		5,700,000.00
与资产有关的政府补助	322,267,464.39	
合计	322,267,464.39	514,457,696.50

#### 8. 支付的其他与投资活动有关的现金

本项目反映企业除上述各项目外, 支付的其他与投资活动有关的现金。其他与投资活动有关的现金, 如果价值较大的, 应单列项目反映。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

【案例】中国建筑(601668)2015 年报:

发放委托贷款 1,143,190  
支付关联方的拆借款 1,658,019  
到期日超过三个月的定期存款 412,000

### (四) 筹资活动产生的现金流量

#### 1. 吸收投资收到的现金

本项目反映企业以发行股票等方式筹集资金实际收到的款项净额(发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额)。注意: 本项目不再反映发行债券收到的款项。

【思考题】甲公司2015年对外公开募集股份1 000万股, 每股1元, 发行价每股1.1元, 代理发行的证券公司为其支付的各种费用, 共计15万元。甲公司已收到全部发行价款。

“吸收投资收到的现金” =  $1\ 000 \times 1.1 - 15 = 1\ 085$  (万元)

## 2. 取得借款收到的现金

本项目反映企业举借各种短期、长期借款而收到的现金,以及发行债券实际收到的款项净额(发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额)。本项目可以根据“短期借款”、“长期借款”、“交易性金融负债”、“应付债券”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

## 3. 收到的其他与筹资活动有关的现金

【案例】中国建筑(601668)2015年报:

收到项目融资款	1,441,855
可转换债券之预付投资款	1,642,130
固定资产售后租回	100,243

## 4. “偿还债务支付的现金”项目

该项目反映企业偿还债务本金所支付的现金,包括偿还金融企业的借款本金、偿还债券本金等。企业支付的借款利息和债券利息在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目反映,不包括在本项目内。本项目可以根据“短期借款”、“长期借款”、“应付债券”等科目的记录分析填列。

## 5. “分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目

该项目反映企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息等。不同用途的借款,其利息的开支渠道不一样,如在建工程、制造费用、财务费用等,均在本项目中反映。本项目可以根据“应付股利”、“应付利息”、“在建工程”、“制造费用”、“研发支出”、“财务费用”等科目的记录分析填列。

【思考题】甲公司2015年发生下列业务:(1)偿还短期借款本息,其中本金2000万元、利息10万元;(2)偿还长期借款本息,其中本金5000万元,利息66万元,其中资本化利息费用60万元;(3)支付到期一次还本付息的债券本息,其中面值1000万元,3年的利息150万元;(4)支付现金股利200万元。

“偿还债务支付的现金”项目 =  $(1) 2\ 000 + (2) 5\ 000 + (3) 1\ 000 = 8\ 000$  (万元)

“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目 =  $(1) 10 + (2) 66 + (3) 150 + (4) 200 = 426$  (万元)

## 6. “支付其他与筹资活动有关的现金”项目

该项目反映企业除上述各项目外所支付的其他与筹资活动有关的现金流出,如融资租入固定资产各期支付的租赁费、以分期付款购建的固定资产、无形资产各期支付的现金等。若某项其他与筹资活动有关的现金流出金额较大,应单列项目反映。本项目可以根据“长期应付款”等科目的记录分析填列。

【案例】A公司将来自第三方客户取得的尚未到期的银行承兑汇票向银行贴现取得资金。

问题:现金流量的分类

解析:在编制现金流量表时,对于因销售商品或提供劳务从客户取得银行承兑汇票进行贴现的情况:

(1) 如果票据在贴现时终止确认,贴现取得的现金应作为经营活动现金流入;

(2) 如果票据在贴现时不满足终止确认条件, 贴现取得的现金应作为筹资活动现金流入。如果出票人在票据到期日直接向持票银行付款, 即持票银行不向贴现方追索, A 公司账面应收票据与短期借款同时减少, 不涉及实际现金收付, 现金流量表未反映该交易, 企业应在财务报表附注中就此类交易对现金流量的影响予以说明。

借: 短期借款

贷: 应收票据

【例·单选题】(2015 年) 甲公司为制造企业, 20×4 年发生以下现金流量: (1) 将销售产生的应收账款申请保理, 取得现金 1200 万元, 银行对于标的债权具有追索权; (2) 购入作为交易性金融资产核算的股票支付现金 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 20×4 年经营活动产生的现金流量净额是 ( )。

A. 780 万元 B. 980 万元 C. 1980 万元 D. 2180 万元

【答案】A

【解析】事项(1)属于筹资活动; 事项(2)属于投资活动; 其余事项属于经营活动, 产生的经营活动现金流量净额=120+260+400=780(万元)。

【例·多选题】(2014 年考题) 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. 发行债券过程中支付的交易费用
- D. 支付的基于股份支付方案给予高管人员的现金增值额

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C, 发行债券过程中支付的交易费用属于筹资活动现金流量。

【例·多选题】(2013 年考题) 甲公司 20×2 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) 支付经营租入固定资产租金 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 20×2 年现金流量的相关表述中, 正确的有 ( )。

- A. 经营活动现金流出 802 万元
- B. 经营活动现金流入 5 900 万元
- C. 投资活动现金流出 540 万元
- D. 筹资活动现金流入 10 900 万元

【正确答案】AB

【答案解析】经营活动现金流入=5 900(万元), 经营活动现金流出=500+300+2=802(万元), 投资活动现金流出=240(万元), 筹资活动现金流入=5 000(万元)。

【例·多选题】(2012 年考题) 制造企业下列各项交易或事项所产生的现金流量中, 属于现金流量表中“投资活动产生的现金流量”的有 ( )。

- A. 出售债券收到的现金

- B. 收到股权投资的现金股利
- C. 支付的为购建固定资产发生的专门借款利息
- D. 收到因自然灾害而报废固定资产的保险赔偿款

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，属于筹资活动产生的现金流量。

【例·单选题】（2009 年原考试制度题）20×8 年度，甲公司涉及现金流量的交易或事项如下：

（1）收到联营企业分派的现金股利 250 万元。（2）收到上年度销售商品价款 500 万元。（3）收到发行债券的现金 5 000 万元。（4）收到增发股票的现金 10 000 万元。（5）支付购买固定资产的现金 2 500 万元。（6）支付经营租赁设备租金 700 万元。（7）支付以前年度融资租赁设备款 1 500 万元。（8）支付研究开发费用 5 000 万元，其中予以资本化的金额为 2 000 万元。下列各项关于甲公司现金流量列报的表述中，正确的是（ ）。

- A. 经营活动现金流入 750 万元
- B. 经营活动现金流出 3 700 万元
- C. 投资活动现金流出 2 500 万元
- D. 筹资活动现金流入 15 250 万元

【正确答案】B

【答案解析】选项 A，经营活动的现金流入 =（2）500（万元）；

选项 B，经营活动现金流出 =（6）700 +（8）3 000 = 3 700（万元）；

选项 C，投资活动的现金流出 =（5）2 500 +（8）2 000 = 4 500（万元）；

选项 D，筹资活动的现金流入 =（3）5 000 +（4）10 000 = 15 000（万元）。

【例·多选题】（2011 年）下列各项关于甲公司现金流量分类的表述中，正确的有（ ）。

- A. 发行债券收到现金作为筹资活动现金流入
- B. 支付在建工程人员工资作为投资活动现金流出
- C. 因持有的债券到期收到现金作为投资活动现金流入
- D. 支付融资租入固定资产的租赁费作为筹资活动现金流出
- E. 附追索权转让应收账款收到现金作为投资活动现金流入

【正确答案】ABCD

【答案解析】选项 E，属于经营活动的现金流入。

### （五）将净利润调节为经营活动现金流量

间接法，是指以本期净利润为起点，通过调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动，调整不属于经营活动的现金收支项目，据此计算并列报经营活动产生的现金流量的方法。

采用间接法列报经营活动产生的现金流量时，需要对四大类项目进行调整：（1）实际没有支付现金的费用；（2）实际没有收到现金的收益；（3）不属于经营活动的损益；（4）经营性应收应付项目的增减变动。

经营活动产生的现金流量净额 = 净利润 + 不影响经营活动现金流量但减少净利润的项目 -

不影响经营活动现金流量但增加净利润的项目 + 与净利润无关但增加经营活动现金流量的项目  
 - 与净利润无关但减少经营活动现金流量的项目

本年利润	
主营业务成本	主营业务收入
其他业务成本	其他业务收入
营业税金及附加	公允价值变动收益
管理费用	投资收益
销售费用	营业外收入
财务费用	
资产减值损失	
营业外支出	
所得税费用	
	净利润

### 1. 资产减值准备

这里所指的资产减值准备是指当期计提（扣除转回的减值准备），属于利润的减除项目，但没有发生现金流出。所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要加回。本项目可根据“资产减值损失”科目的记录分析填列。

【快速记忆】费用增，在净利润基础上加回来。

【思考题】计提坏账准备 100 万元？在净利润基础上加回来 100 万元。

### 2. 固定资产折旧

企业计提的固定资产折旧，有的包括在管理费用中，有的包括在制造费用中。计入管理费用中的部分，作为期间费用在计算净利润时从中扣除，但没有发生现金流出，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以加回。计入制造费用中的已经变现的部分，在计算净利润时通过销售成本予以扣除，但没有发生现金流出；计入制造费用中没有变现的部分，既不涉及现金收支，也不影响企业当期净利润。由于在调节存货时，已经从中扣除，在此处将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以加回。本项目可根据“累计折旧”科目的贷方发生额分析填列。

【快速记忆】费用增，在净利润基础上加回来。

### 3. 无形资产摊销和长期待摊费用摊销

企业对使用寿命有限的无形资产计提摊销时，计入管理费用或制造费用。长期待摊费用摊销时，有的计入管理费用，有的计入销售费用，有的计入制造费用。计入管理费用等期间费用和计入制造费用中的已变现的部分，在计算净利润时已从中扣除，但没有发生现金流出；计入制造费用中的没有变现的部分，在调节存货时已经从中扣除，但不涉及现金收支，所以，在此处将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以加回。本项目可根据“累计摊销”、“长期待摊费用”科目的贷方发生额分析填列。

【快速记忆】费用增，在净利润基础上加回来。

### 4. 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（减：收益）

企业处置固定资产、无形资产和其他长期资产发生的损益，属于投资活动产生的损益，不



属于经营活动产生的损益，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为收益，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可根据“营业外收入”、“营业外支出”等科目所属有关明细科目的记录分析填列，净收益以“－”号填列。

**【快速记忆】**费用增，在净利润基础上加回来。

**【思考题】**处置设备一台，原价 180 万元，累计已提折旧 80 万元，收到现金 110 万元，产生处置收益 10 万元。处置固定资产的收益 10 万元，在将净利润调节为经营活动现金流量时应当扣除。

#### 5. 固定资产报废损失

企业发生的固定资产报废损益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为净损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为净收益，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可根据“营业外支出”、“营业外收入”等科目所属有关明细科目的记录分析填列。

#### 6. 公允价值变动损失

企业发生的公允价值变动损益，通常与企业的投资活动或筹资活动有关，而且并不影响企业当期的现金流量。为此，应当将其从净利润中剔除。本项目可以根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列。如为持有损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为持有利得，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。

#### 7. 财务费用

企业发生的财务费用中不属于经营活动的部分，应当在将净利润调节为经营活动现金流量时将其加回。本项目可根据“财务费用”科目的本期借方发生额分析填列；如为收益，以“－”号填列。

**【思考题】**甲公司共发生财务费用 35 万元，其中属于经营活动的金额为 5 万元，属于筹资活动的金额为 30 万元。属于筹资活动的财务费用 30 万元，在将净利润调节为经营活动现金流量时应当加回。

#### 8. 投资损失（减：收益）

企业发生的投资损益，属于投资活动产生的损益，不属于经营活动产生的损益，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以剔除。如为净损失，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当加回；如为净收益，在将净利润调节为经营活动现金流量时，应当扣除。本项目可根据利润表中“投资收益”项目的数字填列；如为投资收益，以“－”号填列。

#### 9. 递延所得税资产减少（减：增加）

**【快速记忆】**资产：增就记减；减就记增。

**【思考题】**

递延所得税资产

年初： 30	
发生额： 20	
年末： 50	

所以在净利润基础上：-20

10. 递延所得税负债增加（减：减少）

【快速记忆】负债：增就记增；减就记减。

【思考题】

递延所得税负债

	年初： 30
	发生额： 10
	年末： 40

所以在净利润基础上：+10

11. 存货的减少（减：增加）

本项目可根据资产负债表中“存货”项目的期初数、期末数之间的差额填列；期末数大于期初数的差额，以“-”号填列。如果存货的增减变化过程属于投资活动，如在建工程领用存货，应当将这一因素剔除。

【快速记忆】增就记减；减就记增。

存货		存货	
年初： 100		年初： 100	
发生额： 20			发生额： 60
年末： 120		年末： 40	

所以在净利润基础上：-20

所以在净利润基础上：+60

12. 经营性应收项目的减少（减：增加）

经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预付账款、长期应收款和其他应收款中与经营活动有关的部分，以及应收的增值税销项税额等。本项目应当根据有关科目的期初、期末余额分析填列；如为增加，以“-”号填列。

【快速记忆】资产：增就记减；减就记增。

应收账款		应收账款	
年初： 100		年初： 100	
	发生额： 80	发生额： 30	
年末： 20		年末： 130	

所以在净利润基础上：+80

所以在净利润基础上：-30

13. 经营性应付项目的增加（减：减少）

经营性应付项目包括应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、长期应付款、其他应付款中与经营活动有关的部分，以及应付的增值税进项税额等。本项目应当根据有关科目的期初、期末余额分析填列；如为减少，以“-”号填列。

【快速记忆】负债：增就记增；减就记减。

应付账款		应付账款	
年初：100	发生额：30	发生额：40	年初：100
年末：130			年末：60
所以在净利润基础上：+30		所以在净利润基础上：-40	

【例·多选题】（2010年考题）甲公司20×9年度发生的有关交易或事项如下：

（1）出售固定资产收到现金净额60万元。该固定资产的成本为90万元，累计折旧为80万元，未计提减值准备。（2）以现金200万元购入一项无形资产，本年度摊销60万元，其中40万元计入当期损益，20万元计入在建工程的成本。（3）以现金2500万元购入一项固定资产，本年度计提折旧500万元，全部计入当期损益。（4）存货跌价准备期初余额为零，本年度计提存货跌价准备920万元。（5）递延所得税资产期初余额为零，本年因计提存货跌价准备确认递延所得税资产230万元。（6）出售本年购入的交易性金融资产，收到现金200万元。该交易性金融资产的成本为100万元，持有期间公允价值变动收益为50万元。（7）期初应收账款为1000万元，本年度销售产品实现营业收入6700万元，本年度因销售商品收到现金5200万元，期末应收账款为2500万元。甲公司20×9年度实现净利润6500万元。下列各项关于甲公司20×9年度现金流量表列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 筹资活动现金流入200万元
- B. 投资活动现金流入260万元
- C. 经营活动现金流入5200万元
- D. 投资活动现金流出2800万元
- E. 经营活动现金流量净额6080万元

【正确答案】BCDE

【答案解析】选项A，该题目没有给筹资活动的资料，因此无法确定其金额；选项B，投资活动现金流入=（1）60+（6）200=260（万元）；选项C，经营活动现金流入=（7）利润表6700+（年初1000-年末2500）=5200（万元）；选项D，投资活动现金流出=（2）200+（3）2500+（6）100=2800（万元）；选项E，经营活动现金流量净额=净利润6500-（1）（60-10）+（2）40+（3）500+（4）920-（5）230-（6）（200-100）+（7）（1000-2500）=6080（万元）。

#### 知识点四：所有者权益变动表（★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中没有涉及本知识点的内容。

一般企业所有者权益变动表的列报格式

根据本准则的规定，企业应当反映所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。因此，企业应当以矩阵的形式列示所有者权益变动表：一方面，列示导致所有者权益变动的交

易或事项，按所有者权益变动的来源对一定时期所有者权益变动情况进行全面反映；另一方面，按照所有者权益各组成部分（包括实收资本、资本公积、其他综合收益、盈余公积、未分配利润、库存股等）及其总额列示相关交易或事项对所有者权益的影响。根据准则的规定，企业需要提供比较所有者权益变动表，所有者权益变动表还就各项目再分为“本年金额”和“上年金额”两栏分别填列。

（一）“上年年末余额”项目

“上年年末余额”项目，应根据上年资产负债表中“实收资本（或股本）”、“资本公积”、“其他综合收益”、“盈余公积”、“未分配利润”等项目的年末余额填列。

	本年金额							所有者权益合计
	实收资本 (或股本)	资本公积	减：库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	其他	
一、上年年末余额								

（二）“会计政策变更”和“前期差错更正”项目

“会计政策变更”和“前期差错更正”项目，应根据“盈余公积”、“利润分配”、“以前年度损益调整”等科目的发生额分析填列，并在“上年年末余额”的基础上调整得出“本年初金额”项目。

	本年金额							所有者权益合计
	实收资本 (或股本)	资本公积	减：库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	其他	
一、上年年末余额								
加：会计政策变更	→				↓	↓		
前期差错更正	→				↓	↓		

（三）“本年增减变动金额”项目

1. “综合收益总额”项目

“综合收益总额”项目，反映企业当年的综合收益总额，应根据当年利润表中“其他综合收益的税后净额”和“净利润”项目填列，并对应列在“其他综合收益”和“未分配利润”栏。

	本年金额							所有者权益
	实收资本	资本公	减：库存	其他综合	盈余公	未分配利	其他	

	(或股本)	积	股	收益	积	润		益合计
一、上年年末余额								
加：会计政策变更								
前期差错更正								
二、本年年初余额								
三、本年增减变动金额								
(一) 综合收益总额								

2. “所有者投入和减少资本”项目

“所有者投入和减少资本”项目，反映企业当年所有者投入的资本和减少的资本，其中：

“所有者投入资本”项目，反映企业接受投资者投入形成的实收资本（或股本）和资本公积，应根据“实收资本”、“资本公积”等科目的发生额分析填列，并对应在“实收资本”和“资本公积”栏。

“股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额，应根据“资本公积”科目所属的“其他资本公积”二级科目的发生额分析填列，并对应在“资本公积”栏。

	本金额							所有者权益合计
	实收资本 (或股本)	资本公积	减：库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	其他	
一、上年年末余额								
加：会计政策变更								
前期差错更正								
二、本年年初余额								
三、本年增减变动金额								
(一) 综合收益总额								
(二) 所有者投入和减少资本								
1. 所有者投入资本								
2. 股份支付计入所有者权益的金额								

3. “本年利润分配”下各项目

反映当年对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额和按照规定提取的盈余公积金金额，并对应列在“未分配利润”和“盈余公积”栏。其中：

“提取盈余公积”项目，反映企业按照规定提取的盈余公积，应根据“盈余公积”、“利润分配”科目的发生额分析填列。

“对所有者（或股东）的分配”项目，反映对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额，应根据“利润分配”科目的发生额分析填列。

	本年金额							所有者权益合计
	实收资本 (或股本)	资本公积	减：库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	其他	
一、上年年末余额								
加：会计政策变更								
前期差错更正								
二、本年年初余额								
三、本年增减变动金额								
（一）综合收益总额								
（二）所有者投入和减少资本								
1. 所有者投入资本								
2. 股份支付计入所有者权益的金额								
3. 其他								
（三）本年利润分配								
1. 提取盈余公积								
2. 对所有者（或股东的分配）								
3. 其他								

4. “所有者权益内部结转”下各项目，反映不影响当年所有者权益总额的所有者权益各组成部分之间当年的增减变动，包括资本公积转增资本（或股本）、盈余公积转增资本（或股本）、盈余公积弥补亏损等。其中：

“资本公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以资本公积转增资本或股本的金额，应根据“实收资本”、“资本公积”等科目的发生额分析填列。

“盈余公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以盈余公积转增资本或股本的金额，应根据“实收资本”、“盈余公积”等科目的发生额分析填列。

“盈余公积弥补亏损”项目，反映企业以盈余公积弥补亏损的金额，应根据“盈余公积”、“利润分配”等科目的发生额分析填列。

	本金额							
	实收资本(或股本)	资本公积	减：库存股	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	其他	所有者权益合计
一、上年年末余额	↓	↓			↓	↓		
加：会计政策变更	↓							
前期差错更正	↓							
二、本年年初余额	↓	↓			↓	↓		
三、本年增减变动金额								
（一）综合收益总额					↓	↓		
（二）所有者投入和减少资本								
1. 所有者投入资本	↓							
2. 股份支付计入所有者权益的金额	↓							
3. 其他	↓							
（三）本年利润分配								
1. 提取盈余公积					↓	↓		
2. 对所有者（或股东的分配）	↓					↓		
3. 其他	↓					↓		
（四）所有者权益内部结转								
1. 资本公积转增资本（或股本）	→							
2. 盈余公积转增资本（或股本）	→				↓	↓		
3. 盈余公积弥补亏损	→				↓	↓		
4. 其他								

知识点五：分部报告 (★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中很少涉及本知识点的内容，2016 年涉及了本章内容。

企业（或企业集团，下同）在披露分部信息时，应当确定经营分部和报告分部。

(一) 经营分部的确定

1. 经营分部的概念

经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分：（1）该组成部分能够在日常活动中产生收入、发生费用；（2）企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以决定向其配置资源、评价其业绩；（3）企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果和现金流量等有关会计信息。

在理解经营分部的概念时，需要把握以下要点：

（1）不是企业的每个组成部分都必须是经营分部或经营分部的一个组成部分。例如，企业的管理总部或某些职能部门可能不赚取收入，或对于企业而言其赚取的收入仅仅是偶发性的，在这种情况下，这些部门就不是经营分部，或经营分部的一个组成部分。

（2）经营分部概念中所指的“企业管理层”强调的是一种职能，而不必是具有特定头衔的某一具体管理人员。

## 2. 经营分部的确定

具有相似经济特征的两个或多个经营分部同时满足下列条件的，可以合并为一个经营分部：

### （1）各单项产品或劳务的性质相同或相似

一般可以将其划分到同一经营分部中。对于性质完全不同的产品或劳务，不应当将其划分到同一经营分部中。

**【思考题】**甲公司主要从事食品的生产和销售，业务范围包括饮料、奶制品及冰激凌；碗碟、饮具用品；巧克力、糖果及饼干；制药产品等。在确定经营分部时，甲公司应当分别将其作为不同的经营分部处理，而不能将碗碟、饮具用品与巧克力、糖果及饼干食品等作为一个经营分部。

### （2）生产过程的性质相同或相似

生产过程的性质，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等。对于其生产过程相同或相似的，可以将其划分为一个业务分部，如按资本密集型和劳动密集型划分业务部门。对于资本密集型的部门而言，其占用的设备较为先进，占用的固定资产较多，相应所负担的折旧费也较多，其经营成本受资产折旧费用影响较大，受技术进步因素的影响也较大；而对于劳动密集型部门而言，其使用的劳动力较多，相对而言劳动力的成本即人工费用的影响较大，其经营成果受人工成本的高低影响很大。

### （3）产品或劳务的客户类型相同或相似

产品或劳务的客户类型，包括大宗客户、零散客户等。对于购买产品或接受劳务的同一类型的客户，如果其销售条件基本相同，例如相同或相似的销售价格、销售折扣，相同或相似的售后服务，因而具有相同或相似的风险和报酬，而不同的客户，其销售条件不尽相同，由此可能导致其具有不同的风险和报酬。例如，某计算机生产企业，其生产计算机可以分为商用计算机和个人用计算机，商用计算机主要销售客户是企业，一般是大宗购买，对计算机专用性要求比较强，售后服务相对较为集中；而个人用计算机，其客户对计算机的通用性要求较高，其售后服务相对较为分散。

### （4）销售产品或提供劳务的方式相同或相似

销售产品或提供劳务的方式，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等。企业销售产品或提供劳务的方式不同，其承受的风险和报酬也不相同。比如，在赊销方式下，可以扩大



销售规模，但发生的收账费用较大，并且发生应收账款坏账的风险也很大；而在现销方式下，不存在应收账款的坏账问题，不会发生收账费用，但销售规模的扩大有限。

(5) 生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响相同或相似

生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响，包括经营范围或交易定价限制等。对相同或相似法律环境下的产品生产或劳务提供进行归类，以提供其经营活动所生成的信息，同样有利于明晰地反映该类产品生产和劳务提供的会计信息。比如，商业银行、保险公司等金融企业易受特别的、严格的监管政策，在考虑该类企业确定分部产品和劳务是否相关时，应当考虑所受监管政策的影响。

## (二) 报告分部的确定

### 1. 重要性标准的判断

经营分部满足下列条件之一的，应当确定为报告分部：

(1) 该分部的分部收入占所有分部收入合计的10%或者以上。

分部收入是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入。分部收入主要由可归属于经营分部的对外交易收入构成，通常为营业收入。

(2) 该分部的分部利润(亏损)的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的10%或者以上。

分部利润(亏损)，是指分部收入减去分部费用后的余额。不属于分部收入和分部费用的项目，在计算分部利润(亏损)时不得作为考虑的因素。

分部费用，是指可归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。分部费用主要由可归属于经营分部的对外交易费用构成，通常包括营业成本、营业税金及附加、销售费用等。

(3) 该分部的分部资产占所有分部资产合计额的10%或者以上。

分部资产，是指经营分部日常活动中使用的可归属于该经营分部的资产，不包括递延所得税资产。如果与两个或多个经营分部共用资产相关的收入和费用也分配给这些经营分部，该共用资产应分配给这些经营分部。

### 2. 低于10%重要性标准的选择

经营分部未满足上述10%的重要性标准的，可以按照下列规定确定报告分部：

(1) 企业管路层如果认为披露该经营分部信息对会计信息使用者有用，那么可以将其确定为报告分部。在这种情况下，无论该经营分部是否满足10%的重要性标准，企业都可以直接将其指定为报告分部。

(2) 将该经营分部与一个或一个以上的具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的其他经营分部合并，作为一个报告分部。对经营分部10%的重要性测试可能会导致企业拥有大量未满足10%数量临界线的经营分部，在这种情况下，如果企业没有直接将这此经营分部指定为报告分部，可以将一个或一个以上具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的一个以上的经营分部合并成一个报告分部。

(3) 不将该经营分部直接指定为报告分部，也不将该经营分部与其他未作为报告分部的信息与其他组成部分的信息合并，作为其他项目单独披露。

### 3. 报告分部75%的标准

企业的经营分部达到规定的 10%重要性标准认定为报告分部后，确定为报告分部的各经营分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的比重应当达到 75%的比例。如果未达到 75%的标准，企业必须增加报告分部的数量，将其他未作为报告分部的经营分部纳入报告分部的范围，直到该比重达到 75%。此时，其他未作为报告分部的经营分部很可能未满足前述规定的 10%的重要性标准，但为了使报告分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的总体比重能够达到 75%的比例要求，也应当将其确定为报告分部。

#### 4. 报告分部的数量

根据前述的确定报告分部的原则，企业确定的报告分部数量可能超过 10 个，此时，企业提供的分部信息可能变得非常繁琐，不利于会计信息使用者理解和使用。因此，报告分部的数量通常不应当超过 10 个。如果报告分部的数量超过 10 个，企业应当考虑将具有相似经济特征、满足经营分部合并条件的报告分部进行合并，以使合并后的报告分部数量不超过 10 个。

【例·多选题】（2012 年考题）下列各项关于分部报告的表述中，正确的有（ ）。

- A. 企业应当以经营分部为基础确定报告分部
- B. 企业披露分部信息时无需提供前期比较数据
- C. 企业披露的报告分部收入总额应当与企业收入总额相衔接
- D. 企业披露分部信息时应披露每一报告分部的利润总额及其组成项目的信息

【答案】ACD

【解析】选项 B，企业在披露分部信息时，为可比起见，应当提供前期的比较数据。

### 知识点六：关联方关系（★★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中主要涉及的是客观题，考点是关联方关系的认定。

#### （一）关联方概述

关联方一般指有关联的各方，关联方关系是指有关联的各方之间存在的内在联系。

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。

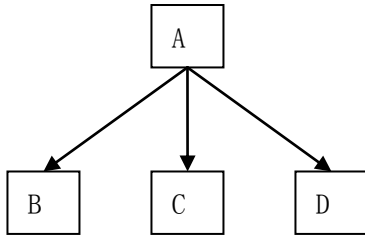
#### （二）关联方关系的认定

从一个企业的角度出发，与其存在关联方关系的各方包括以下 10 种情况：

1. 该企业的母公司，不仅包括直接或间接地控制该企业的其他企业，也包括能够对该企业实施直接或间接控制的单位等。

（1）某一个企业直接控制一个或多个企业。例如，母公司控制一个或若干个子企业，则母公司与子企业之间即为关联方关系。

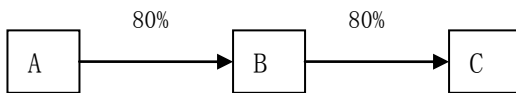
【思考题】A 母公司控制 B 公司、C 公司、D 公司 3 个子企业。



则 AB、AC、AD 之间存在关联方关系

(2) 某一个企业通过一个或若干个中间企业间接控制一个或多个企业。例如，母公司通过其子公司，间接控制子公司的子公司，表明母公司与其子公司的子公司存在关联方关系。

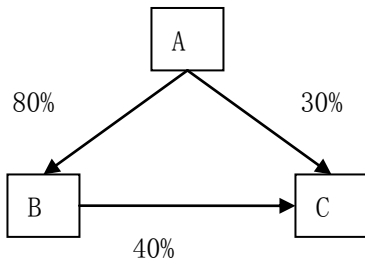
**【思考题】**



则 AB、BC、AC 之间存在关联方关系

(3) 某一个企业直接地和通过一个或若干中间企业间接地控制一个或多个企业。

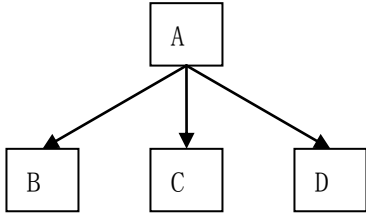
**【思考题】**



则 AB、AC、BC 之间存在关联方关系

2. 与该企业的子公司，包括直接或间接地被该企业控制的其他企业，也包括直接或间接地被该企业控制的企业、单位、基金等特殊目的实体。
3. 与该企业受同一母公司控制的其他企业。因为两个或多个企业有相同的母公司，对它们都具有控制能力，即两个或多个企业如果有相同的母公司，它们的财务和经营政策都由相同的母公司决定，各个被投资企业之间由于受相同母公司的控制，可能为自身利益而进行的交易受到某种限制。因此，关联方披露准则规定，与该企业受同一母公司控制的两个或多个企业之间构成关联方关系。

【思考题】A 母公司控制 B 公司、C 公司、D 公司 3 个子公司。

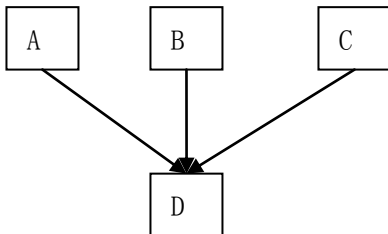


则 AB、AC、AD 之间存在关联方关系

另外 BC、CD、BD 之间存在关联方关系

4. 与对该企业实施共同控制的投资方。这里的共同控制包括直接的共同控制和间接的共同控制。需要强调的是，对企业实施直接或间接共同控制的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为共同控制了同一家企业而视为存在关联方关系。

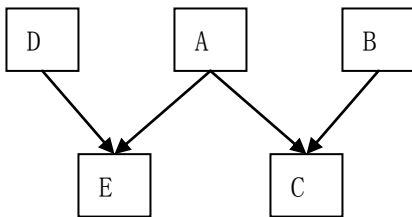
(1) 【思考题】A、B、C 三个企业共同控制 D 企业



则 AD、BD、CD 之间存在关联方关系

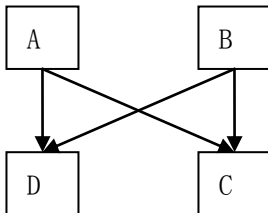
不存在关联方关系：AB、BC、AC

(2) 【思考题】A 公司和 B 公司共同控制 C 公司，同时 A 公司和 D 公司共同控制 E 公司



则 DE、AE、AC、BC、CE 之间互为关联方关系。

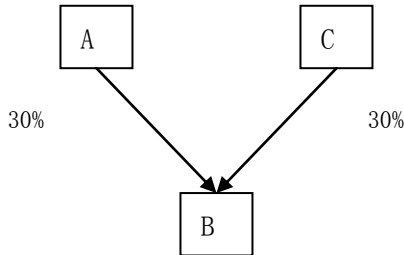
(3) 【思考题】A 公司和 B 公司共同控制 C 公司，同时 A 公司和 B 公司共同控制 D 公司



则：AC、AD、BD、BC、CD 之间互为关联方关系。

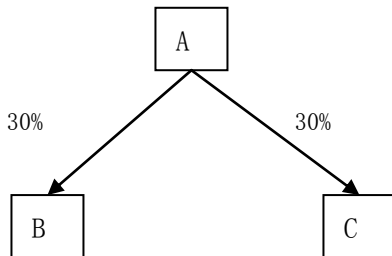
5. 对该企业施加重大影响的投资方。这里的重大影响包括直接的重大影响和间接的重大影响。对企业实施重大影响的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为对同一家企业具有重大影响而视为存在关联方关系。

①【思考题】假定 A 企业和 C 企业均能够对 B 企业施加重大影响(持股比例为 30%)



则：AB、BC 之间为关联方关系。

②【思考题】A 公司对 B 公司进行投资，持股比例 30%，对 B 公司的财务和经济决策形成重大影响。同时 A 公司还持有 C 公司全部股份的 30%，对 C 公司的财务和经济决策形成重大影响。

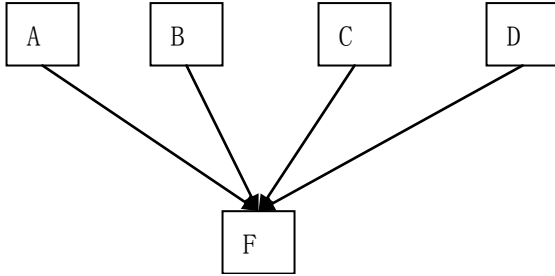


AB、AC 之间互为关联方关系。

BC 不构成关联方关系。

6. 该企业的合营企业。合营企业，指按照合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业。合营企业的主要特点在于投资各方均不能对被投资企业的财务和经营政策单独作出决策，必须由投资各方共同作出决策。因此，合营企业是以共同控制为前提的，两方或多方共同控制某一企业时，该企业则为投资者的合营企业。

【思考题】A、B、C、D 企业各占 F 企业表决权资本的 25%，按照合同规定，投资各方按照出资比例控制 F 企业，由于出资比例相同，F 企业由 A、B、C、D 企业共同控制

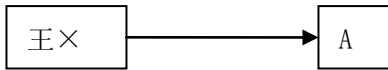


A 和 F、B 和 F、C 和 F 以及 D 和 F 之间构成关联方关系。

7. 该企业的联营企业。联营企业，指投资方对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营企业的企业。联营企业和重大影响是相联系的，如果投资者能对被投资企业施加重大影响，则该被投资企业视为投资者的联营企业。

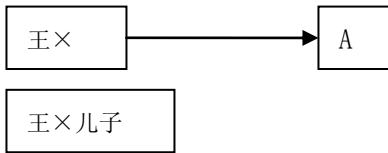
8. 该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。

【思考题】某一企业与其主要投资者个人之间的关系。例如，王某是 A 企业的主要投资者



则 A 企业与王某构成关联方关系。

【思考题】某一企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A 企业的主要投资者王某的儿子与 A 企业

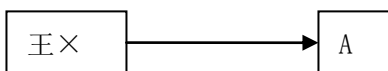


则 A 企业与王某的儿子构成关联方关系

9. 该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。

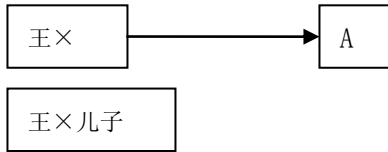
关键管理人员，包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监等。

【思考题】某一企业与其关键管理人员之间的关系。例如，A 企业的总经理王×与 A 企业构成关联方关系。



则 A 企业与王某构成关联方关系。

【思考题】某一企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A 企业的总经理王×的儿子与 A 企业构成关联方关系。

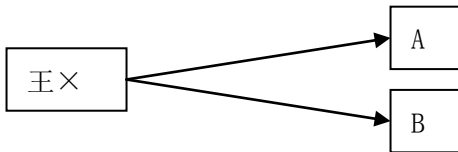


则 A 企业与王某的儿子构成关联方关系

10. 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业。

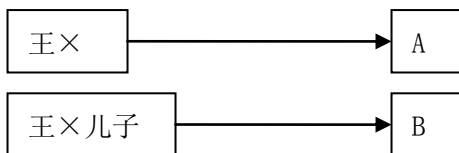
与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，例如父母、配偶、兄弟、姐妹和子女等。对于这类关联方，应当根据主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员对两家企业的实际影响力具体分析判断。

(1) 某一企业与受该企业主要投资者个人控制、共同控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的主要投资者王×拥有 B 企业 60% 的表决权资本，则 A 和 B 存在关联方关系。



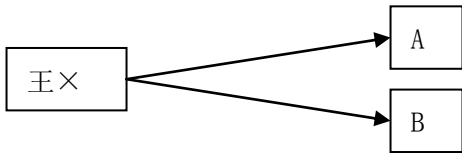
则 A 企业与 B 企业构成关联方关系。

(2) 某一企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的主要投资者王×的儿子拥有 B 企业 60% 的表决权资本，则 A 和 B 存在关联方关系。



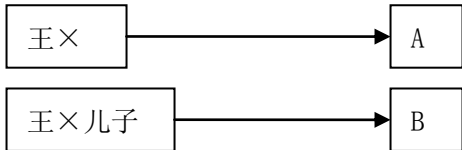
则 A 企业与 B 企业构成关联方关系。

(3) 某一企业与受该企业关键管理人员控制、共同控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的关键管理人员王×控制了 B 企业，则 A 和 B 存在关联方关系。



则 A 企业与 B 企业构成关联方关系。

(4) 某一企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的财务总监王×的儿子是 B 企业的董事长，则 A 和 B 存在关联方关系。



则 A 企业与 B 企业构成关联方关系。

(5) 企业设立的企业年金基金也构成企业的关联方。

### (三) 不构成关联方关系的情况

1. 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。
2. 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。
3. 仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方关系。
4. 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。例如，同一投资者的两家联营企业之间不构成关联方关系。

【例·单选题】(2015 年考题)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. 与甲公司共同出资设立合营企业的合营方长城公司
- D. 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

【答案】D

【例·多选题】(2014 年考题)不考虑其他因素，下列单位和个人中属于甲公司关联方的有( )。

- A. 甲公司的联营企业
- B. 甲公司控股股东的财务总监
- C. 甲公司的合营企业的另一合营方
- D. 持有甲公司 5% 股权且向甲公司派有一名董事的股东

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，与该企业共同控制合营企业的合营方之间，通常不构成关联方关系。



【例·单选题】(2013 年考题)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. 甲公司总经理的儿子控制的乙公司
- C. 与甲公司共同投资设立合营企业的合营方丙公司
- D. 甲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

【正确答案】C

【答案解析】根据准则规定,在没有其他关联方关系的情况下,仅因为某一合营企业的共同合营者,不能认定各合营者之间是关联方。

【例·单选题】(2012 年考题)下列各项中,不构成甲公司关联方的是( )。

- A. 甲公司的母公司的关键管理人员
- B. 与甲公司控股股东关系密切的家庭成员
- C. 与甲公司受同一母公司控制的其他公司
- D. 与甲公司常年发生交易而存在经济依存关系的代销商

【正确答案】D

【答案解析】与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构,以及与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间,不构成关联方关系。

【例·单选题】如果甲、乙、丙、丁四个企业共同控制戊企业,则可以判定各个企业之间存在关联方关系的是( )。

- A. 甲和戊企业
- B. 丙和丁企业
- C. 甲和乙企业
- D. 乙和丁企业

【正确答案】A

【答案解析】根据关联方关系准则的规定,企业与对该企业实施共同控制的投资方之间为关联方关系,但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。

### 知识点七: 中期财务报告(★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中主要涉及的是客观题,出题概率不大。

#### (一) 中期财务报告的构成

中期财务报告至少应当包括以下部分:(1)资产负债表;(2)利润表;(3)现金流量表;(4)附注。

#### (二) 中期财务报告的编制要求

##### 1. 中期财务报告编制应遵循的原则

- (1) 遵循与年度财务报告相一致的会计政策原则
- (2) 遵循重要性原则

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;重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括了与理解企业中期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息;重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断。

## (3) 遵循及时性原则

## 2. 中期合并财务报表和母公司财务报表编报要求

企业上年度编制合并财务报表的，中期期末应当编制合并财务报表。上年度财务报告除了包括合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报表。

## 3. 比较财务报表编制要求

在中期财务报告中，企业应当提供以下比较财务报表：（1）本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；（2）本中期的利润表年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表（其中上年度可比期间的利润表是指上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表）；（3）年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表。

报表类别	本年度中期财务报表时间(或期间)	上年度比较财务报表时间(或期间)
资产负债表	20×7 年 3 月 31 日	20×6 年 12 月 31 日
利润表*	20×7 年 1 月 1 日至 3 月 31 日	20×6 年 1 月 1 日至 3 月 31 日
现金流量表	20×7 年 1 月 1 日至 3 月 31 日	20×6 年 1 月 1 日至 3 月 31 日

## 4. 中期财务报告的确认与计量

## (1) 中期财务报告的确认与计量的基本原则

中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。

在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末为基础。

企业在中期不得随意变更会计政策。

## (2) 季节性、周期性或者偶然性取得的收入的确认和计量

对于季节性、周期性或者偶然性取得的收入，除了在会计年度末允许预计或者递延的之外，企业都应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者递延。

## (3) 会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

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，不应当在中期财务报表中预提或者待摊。

## 5. 中期会计政策变更的处理

企业在中期如果发生了会计政策的变更，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理，并按照准则规定在财务报表附注中作相应披露。

**【例题·多选题】**下列各项有关中期财务报告的表述中，正确的有（ ）。(2012 年)

- A. 中期财务报告的会计计量应当以年初至本中期末为基础
- 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. 中期财务报告重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础
- 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

**【答案】** ABCD

**知识点八：前期差错更正(★★★)**

**【历年考题涉及本知识点情况】**本知识点是注册会计师年年必考的内容，截至 2016 年每年均以主观题的形式考查，考题的形式目前仍然是四种常规题型。

(一) 对于不重要的前期差错, 可以采用未来适用法更正

如果是发现当期的差错, 直接调整当期相关项目即可。

(二) 重要的前期差错采用追溯重述法更正

追溯重述法, 是指在发现前期差错时, 视同该项前期差错从未发生过, 从而对财务报表相关项目进行更正的方法。



确定前期差错影响数不切实可行的, 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, 财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整, 也可以采用未来适用法。

【例·多选题】(2015 年考题) 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. 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
- C. 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
- D. 购买日后 12 个月内对上年非同一控制下企业合并中取得的可辨认资产、负债暂时确定的价值进行调整

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C, 直接作为当期事项处理。

### (三) 历年会计差错更正常规题型的总结

#### 1. 本年发现本年的差错

**更正方法:** 直接调整相应的会计科目, 其中涉及损益的, 也直接调整相关科目。

【例·综合题】(2015 年考题, 本小题 18 分。) 注册会计师在对甲股份有限公司 (以下简称“甲公司”) 20×4 年财务报表进行审计时, 对其当年度发生的下列交易事项的会计处理提出疑问, 希望能够与甲公司财务部门讨论:

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)。

其他有关资料:  $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ ;  $(P/A, 6\%, 5) = 4.2124$ ;  $(P/F, 5\%, 5) = 0.7835$ ;  $(P/F, 6\%, 5) = 0.7473$ 。

本题中有关公司均按净利润的 10% 计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。不考虑相关税费及其他因素。

(1) 1月2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%,该债券为5年期,分期付息(于下一年度的1月2日支付上一年利息)、到期还本。甲公司拟长期持有该债券以获得本息流入。因现金流充足,甲公司预计不会在到期前出售。甲公司对该交易事项的会计处理如下(会计分录中的金额单位为万元,下同):

借:持有至到期投资 3 000

贷:银行存款 2 936.95  
    财务费用 63.05

借:应收利息 165(3 000×5.5%)

贷:投资收益 165

【正确答案】甲公司该项会计处理不正确。

理由:对划分为持有至到期类别的投资,应当按照实际利率,采用摊余成本法计量,不能将面值与购入价款之间的差额直接计入取得当期的损益。

借:财务费用 63.05

贷:持有至到期投资——利息调整 63.05

借:持有至到期投资——利息调整 11.22

贷:投资收益 (2 936.95×6%—165) 11.22

(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20×4年7月开始进行的一项研发项目的前期研究。该研发项目预计周期为两年,预计将发生研究支出3 000万元。项目自20×4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)。甲公司对该交易事项的会计处理如下:

借:银行存款 1 860

贷:营业外收入 1 860

借:研发支出——费用化支出 1500

贷:银行存款 1500

借:管理费用 1500

贷:研发支出——费用化支出 1500

【正确答案】甲公司会计处理不正确。

理由:该政府补助资助的是企业的研究项目,属于与收益相关的政府补助,应当按照时间进度或已发生支出占预计总支出的比例结转计入损益。

【分析:按照时间进度:应确认营业外收入=1 860/2×6/12=465;多确认1 860-465=1 395】

借:营业外收入 1 395

贷:递延收益 1 395

【分析:已发生支出占预计总支出的比例:应确认营业外收入=1 860×1 500/3 000=930;多确认1 860-930=930】

借:营业外收入 930

贷:递延收益 930

(3) 甲公司持有的乙公司 200 万股股票于 20×3 年 2 月以 12 元/股购入, 因对乙公司不具有重大影响, 甲公司将其划分为可供出售金融资产。20×3 年 12 月 31 日, 乙公司股票市价为 14 元/股。自 20×4 年 3 月开始, 乙公司股票价格持续下跌。至 20×4 年 12 月 31 日, 已跌至 4 元/股。甲公司对可供出售金融资产计提减值的会计政策为: 市价连续下跌 6 个月或市价相对成本跌幅在 50%及以上, 应当计提减值。甲公司对该交易事项的会计处理如下:

借: 资产减值损失 2 000

贷: 可供出售金融资产 2 000

【分析:

借: 资产减值损失  $[200 \times (12-4)]1600$

其他综合收益  $[200 \times (14-12)]400$

贷: 可供出售金融资产  $[200 \times (4-14)]2000$ 】

【正确答案】甲公司会计处理不正确。

理由: 甲公司在计提可供出售金融资产减值时, 应当首先冲减原已计入其他综合收益的金额, 其余部分计入当期损益。

借: 其他综合收益 400

贷: 资产减值损失 400

(4) 8 月 26 日, 甲公司与其全体股东协商, 由各股东按照持股比例同比例增资的方式解决生产线建设资金需求。8 月 30 日, 股东共新增投入甲公司资金 3 200 万元, 甲公司将该部分资金存入银行存款账户。9 月 1 日, 生产线工程开工建设, 并于当日及 12 月 1 日分别支付建造承包商工程款 600 万元和 800 万元。甲公司将尚未动用增资款项投资货币市场, 月收益率为 0.4%。甲公司对交易事项的会计处理如下:

借: 银行存款 3 200

贷: 资本公积 3 200

借: 在建工程 1 400

贷: 银行存款 1400

借: 银行存款 38.40

贷: 在建工程 38.40

其中, 冲减在建工程的金额 =  $2\ 600 \times 0.4\% \times 3 + 1\ 800 \times 0.4\% \times 1 = 38.40$  (万元)。

【正确答案】甲公司会计处理不正确。

理由: 甲公司用于生产线建设资金为股东投资, 属于自有资金, 不属于专门借款或一般借款, 其没有利息费用, 同时, 也不能将其投资收益用于冲减所建资产的成本。

借: 在建工程 38.40

贷: 财务费用 (或投资收益) 38.40

【例·综合题】(2015 年考题·考生回忆版) 甲公司发生的业务如下:

要求: (1) 判断甲公司四个事项的会计处理是否正确, 如果不正确的话, 说明理由, 并编制个别报表中的更正分录。(不需要通过“以前年度损益调整”科目)

(2) 根据资料 (4) 编制丁公司的会计分录。

(1) 甲公司发生售后租回形成经营租赁业务。甲公司售价与公允价值一致, 甲公司将售价与账面价值的差计入了递延收益 100 万元。固定资产通过“固定资产清理”进行结转。

【正确答案】甲公司处理不正确, 理由: 售后租回形成经营租赁, 且售价等于公允价值, 售价与账面价值之差计入当期损益。更正分录:

借: 递延收益 100

贷: 营业外收入 100

(2) 甲公司用银行存款 12 000 万元购入股票, 不构成重大影响, 并且准备长期持有, 甲公司作为交易性金融资产进行处理, 并且年末确认了公允价值变动收益 3 000 万元, 计入公允价值变动损益。

【正确答案】甲公司处理不正确, 理由: 由于甲公司准备长期持有, 不应作为交易性金融资产核算, 且对该股权不构成重大影响, 应作为可供出售金融资产核算; 年末公允价值变动应计入其他综合收益。

更正分录:

借: 可供出售金融资产 15 000

公允价值变动损益 3 000

贷: 交易性金融资产 15 000

其他综合收益 3 000

(3) 以支付土地出让金的方式购入土地使用权用于建设厂房, 支付 8 000 万元, 后政府返还 1 600 万元作为补贴, 到年底厂房尚未开始建造。甲公司将收到的政府补贴作为营业外收入进行处理。

【正确答案】甲公司处理不正确, 理由: 这里是与资产相关的政府补助, 应当先计入递延收益。自固定资产达到可使用状态后, 在该资产使用寿命内平均分配, 分次计入以后各期的营业外收入。

借: 营业外收入 1 600

贷: 递延收益 1 600

(4) 2014 年 7 月 1 日甲公司与其子公司丁公司的 10 名高级管理人员签订股权激励协议, 如果管理人员从授予日起在丁公司连续工作 4 年, 服务期满时有权以每股 6 元的价格购买甲公司股票 1 万股/每人, 授予日的公允价值为 12 元, 至年底没有人离开, 预计未来 3.5 年内将有 1 人离开。甲公司的会计处理:

借: 管理费用 13.50

贷: 应付职工薪酬 13.50

【正确答案】①甲公司处理不正确, 理由: 甲公司以本公司的股票向其子公司的员工进行激励, 应当是确认长期股权投资。

更正分录:

借: 长期股权投资 $[(10-1) \times 12 \times 1/4 \times 1/2]$  13.5

应付职工薪酬 13.5

贷: 资本公积——其他资本公积 13.5

管理费用 13.5

②丁公司的会计处理:

借: 管理费用 13.5

贷: 资本公积 13.5

**【例·综合题】**(2014 年考题; 本小题 18 分。)甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)的注册会计师在对其 20×3 年财务报表进行审计时, 就以下事项的会计处理与甲公司管理层进行沟通:

其他资料: 假定本题中有关事项均具有重要性, 不考虑相关税费及其他因素。

甲公司按照净利润的 10%提取法定盈余公积, 不提取任意盈余公积。

要求: 判断甲公司对事项(1)至事项(5)的会计处理是否正确, 并说明理由。对于甲公司会计处理不正确的, 编制更正 20×3 年度财务报表相关项目的会计分录。

(1) 20×3 年 12 月, 甲公司收到财政部门拨款 2 000 万元, 系对甲公司 20×3 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, 但在纳入国家计划内政策体系后, 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。20×3 年甲公司共销售政策范围内 A 商品 1 000 件。甲公司对该事项的会计处理如下(会计分录中的金额单位为万元, 下同):

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: 营业外收入 2 000

**【正确答案】**甲公司对事项(1)的会计处理不正确。

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。

更正分录如下:

借: 营业外收入 2 000

贷: 营业收入(主营业务收入) 2 000

(2) 20×3 年, 甲公司尝试通过中间商扩大 B 商品市场占有率。甲公司与中间商签订的合同分为两类。第一类合同约定: 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 20×3 年共发货 1 000 件, 中间商实际售出 800 件。第二类合同约定: 甲公司按照中间商要求的时间和数量发货, 甲公司出售给中间商的价格为 2 850 元/件, 中间商对外出售的价格自行确定, 未售出商品由中间商自行处理; 该类合同下, 甲公司 20×3 年共向中间商发货 2 000 件。甲公司向中间商所发送 B 商品数量、质量均符合合同约定, 成本为 2 400 元/件。甲公司对上述事项的会计处理如下:

借: 应收账款 870

贷: 主营业务收入 870

借：主营业务成本 720  
 贷：库存商品 720

借：销售费用 20  
 贷：应付账款 20

**【分析】**

①应确认收入=第一类  $240(800 \text{ 件} \times 0.3)$  + 第二类  $570(2000 \text{ 件} \times 0.285)$   
 $=810$ ；实际确认 870；多确认 60

②应结转成本=第一类  $192(800 \text{ 件} \times 0.24)$  + 第二类  $480(2000 \text{ 件} \times 0.24)$   
 $=672$ ；实际确认 720；多确认 48

③应确认销售费用=第一类  $16(800 \text{ 件} \times 0.02)$  + 第二类  $0=16$ ；实际确认 20；多确认 4

**【正确答案】** 甲公司对事项 (2) 的会计处理不完全正确。

理由：第一类合同本质上属于收取手续费方式的委托代销，在中间商未对外实际销售前，与所转移商品所有权相关的风险和报酬并未实际转移，不能确认收入，也不能确认与未销售商品相关的手续费。

更正分录如下：

借：存货（发出商品） 48  
 贷：营业成本（主营业务成本） 48

借：营业收入（主营业务收入） 60  
 贷：应收账款 60

借：应付账款 4  
 贷：销售费用 4

(3) 20×3 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、企业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 20×3 年 12 月 31 日，该研发项目仍在进行中。甲公司进行的会计处理如下：

借：管理费用 75  
 贷：库存商品 75

**【分析】** 正确会计分录：

借：研发支出——资本化支出  $(50 \times 0.4 \text{ 万元/件})$  20  
 管理费用  $(200 \times 0.4 \text{ 万元/件})$  80  
 贷：应付职工薪酬 100

借：应付职工薪酬 100  
 贷：主营业务收入 100

借：主营业务成本  $(250 \times 0.3 \text{ 万元/件})$  75



贷：库存商品

75

**【正确答案】**甲公司对事项(3)的会计处理不正确。

理由：以自产产品用于职工福利，应按照产品的售价确认收入，同时确认应付职工薪酬。同时，应按照员工服务的受益对象进行分配，服务于研发项目人员相关的部分应计入所研发资产的成本。

更正分录如下：

借：开发支出（研发支出——资本化支出） 20

管理费用 80

贷：应付职工薪酬 100

借：应付职工薪酬 100

贷：营业收入（主营业务收入） 100

借：营业成本（主营业务成本） 75

贷：管理费用 75

(4) 见后。

(5) 甲公司于 20×2 年 8 月取得 200 万股乙公司股票，成本为 6 元/股，作为可供出售金融资产核算。20×2 年 12 月 31 日，乙公司股票收盘价为 5 元/股。20×3 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 20×3 年 12 月 31 日已跌至 2.5 元/股。20×4 年 1 月，乙公司股价有所上涨。甲公司会计政策规定：作为可供出售金融资产的股票投资，股价连续下跌 1 年或市价跌至成本的 50%（含 50%）以下时，应当计提减值准备。考虑到 20×4 年 1 月乙公司股价有所上涨，甲公司在其 20×3 年财务报表中对该事项进行了以下会计处理：

借：其他综合收益 500

贷：可供出售金融资产 500

**【分析】**正确分录：

 借：资产减值损失  $[200 \times (6 - 2.5)] 700$ 

 贷：可供出售金融资产  $[200 \times (5 - 2.5)] 500$ 

 其他综合收益  $[200 \times (6 - 5)] 200$ 

**【正确答案】**甲公司对事项(5)的会计处理不正确。

理由：按照甲公司对可供出售金融资产的减值计提政策，至 20×3 年 12 月 31 日，无论从乙公司股价下跌持续的时间还是下跌的严重程度，均需要计提减值准备。

更正分录如下：

借：资产减值损失 700

贷：其他综合收益 700

**【例·综合题】**(2013 年考题) 甲公司为上市公司，内审部门在审核公司及下属子公司 20×2 年度财务报表时，对以下交易或事项的会计处理提出质疑。

其他相关资料：所涉及公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，涉及的房地产业务未实施营业税改征增值税。除增值税外，不考虑其他相关税费，不考虑提取盈余公积等因素。

要求：（1）根据资料（1）至（3），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，编制更正甲公司 20×2 年度财务报表的会计分录（编制更正分录时可以使用报表项目）。

（2）根据资料（4），判断乙公司的会计处理是否正确，并说明理由；如果乙公司的会计处理不正确，编制更正乙公司 20×2 年度财务报表的会计分录（编制更正分录时可以使用报表项目）。

（1）20×2 年 6 月 25 日，甲公司与丙公司签订土地经营租赁协议。协议约定，甲公司从丙公司租入一块土地用于建设销售中心；该土地租赁期限为 20 年，自 20×2 年 7 月 1 日开始，年租金固定为 100 万元，以后年度不再调整，甲公司于租赁期开始日一次性支付 20 年租金 2 000 万元。20×2 年 7 月 1 日，甲公司向丙公司支付租金 2 000 万元。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：无形资产	2 000	
贷：银行存款		2 000
借：销售费用	(2 000/20 年/2)50	
贷：累计摊销		50

【正确答案】资料（1）中甲公司的会计处理不正确。理由：对于经营租入的无形资产，企业不应确认为自身的资产。相关更正分录如下：

借：累计摊销	50	
预付账款（或长期待摊费用）	(2 000—50)1 950	
贷：无形资产		2 000

（2）20×2 年 8 月 1 日，甲公司与丁公司签订产品销售合同。合同约定，甲公司向丁公司销售最近开发的 C 商品 1 000 件，售价（不含增值税）为 500 万元，增值税额为 85 万元；甲公司于合同签订之日起 10 日内将所售 C 商品交付丁公司，丁公司于收到 C 商品当日支付全部款项；丁公司有权于收到 C 商品之日起 6 个月内无条件退还 C 商品。

20×2 年 8 月 5 日，甲公司将 1 000 件 C 商品交付丁公司并开出增值税专用发票，同时收到丁公司支付的款项 585 万元。该批 C 商品的成本为 400 万元。由于 C 商品系初次销售，甲公司无法估计退货的可能性。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：银行存款	585	
贷：主营业务收入		500
应交税费——应交增值税（销项税额）		85
借：主营业务成本	400	
贷：库存商品		400

【正确答案】资料（2）中甲公司的会计处理不正确。理由：对于无法估计退货率的商品销售，企业在发出商品时不应确认收入。相关更正分录如下：

借：主营业务收入	500	
贷：预收账款		500
借：发出商品	400	
贷：主营业务成本		400

(3) 20×1 年 12 月 20 日, 甲公司与 10 名公司高级管理人员分别签订商品房销售合同。合同约定, 甲公司将自行开发的 10 套房屋以每套 600 万元的优惠价格销售给 10 名高级管理人员; 高级管理人员自取得房屋所有权后必须在甲公司工作 5 年, 如果在工作未满 5 年的情况下离职, 需根据服务期限补交款项。20×2 年 6 月 25 日, 甲公司收到 10 名高级管理人员支付的款项 6 000 万元。20×2 年 6 月 30 日, 甲公司与 10 名高级管理人员办理完毕上述房屋的产权过户手续。上述房屋成本为每套 420 万元, 市场价格为每套 800 万元。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为:

借: 银行存款	6 000
贷: 主营业务收入	6 000
借: 主营业务成本	4 200
贷: 开发产品	4 200

**【分析】**正确会计分录:

借: 银行存款	6 000
长期待摊费用 (或预付账款)	2 000
贷: 主营业务收入	8 000
借: 管理费用 (2 000/5/2)	200
贷: 应付职工薪酬	200
借: 应付职工薪酬	200
贷: 长期待摊费用 (或预付账款)	200

结转成本正确。

**【正确答案】**资料 (3) 中甲公司的会计处理不正确。理由: 由于商品房销售合同约定了服务的年限, 甲公司应将商品房市场价格与优惠价格的差额作为长期待摊费用或其他长期资产处理, 在合同规定的服务年限内平均摊销计入损益, 同时, 确认应付职工薪酬。

借: 长期待摊费用 (或预付账款)	2 000
贷: 主营业务收入	2 000
借: 管理费用	200
贷: 应付职工薪酬	200
借: 应付职工薪酬	200
贷: 长期待摊费用 (或预付账款)	200

(4) 甲公司设立全资子公司乙公司, 从事公路的建设和经营。20×2 年 3 月 5 日, 甲公司 (合同投资方)、乙公司 (项目公司) 与某地政府 (合同授予方) 签订特许经营协议, 该政府将一条公路的特许经营权授予甲公司。协议约定, 甲公司采用建设——经营——移交方式进行公路的建设和经营, 建设期 3 年, 经营期 30 年; 建设期内, 甲公司按约定的工期和质量标准建设公路, 所需资金自行筹集; 公路建造完成后, 甲公司负责运行和维护, 按照约定的收费标准收取通行费; 经营期满后, 甲公司应按协议约定的性能和状态将公路无偿移交给政府。项目运行中, 建造及经营、维护均由乙公司实际执行。

乙公司采用自行建造的方式建造公路, 截至 20×2 年 12 月 31 日, 累计实际发生建造成本 20 000 万元 (其中, 原材料 13 000 万元, 职工薪酬 3 000 万元, 机械作业 4 000 万元), 预

计完成建造尚需发生成本 60 000 万元。乙公司预计应收对价的公允价值为项目建造成本加上 10% 的利润。

乙公司对上述交易或事项的会计处理为：

借：工程施工	20 000
贷：原材料	13 000
应付职工薪酬	3 000
累计折旧	4 000

**【分析】**完工百分比 =  $20\,000 / (20\,000 + 60\,000) = 25\%$

应确认的主营业务收入 =  $(20\,000 + 60\,000) \times (1 + 10\%) \times 25\% = 22\,000$  (万元)

应确认的主营业务成本 = 20 000 (万元)

**【正确答案】**资料(4)中乙公司的会计处理不正确，理由：乙公司采用建设——经营——移交方式建设和经营高速公路属于 BOT 业务，提供建造服务的，在建造期内应按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。建造合同收入按照应收对价的公允价值计量，同时，确认为无形资产或开发支出。故相关更正分录为：

借：主营业务成本	20 000
工程施工——合同毛利	2 000
贷：主营业务收入	22 000
借：无形资产	22 000
贷：工程结算	22 000

**【例·综合题】(2012 年考题)**注册会计师在对甲公司 20×9 年度财务报表进行审计时，关注到以下交易或事项的会计处理：

要求：根据资料(1)至(4)，判断甲公司对相关事项的会计处理是否正确，并说明理由；对不正确的事项，需要编制调整分录的，编制更正有关账簿记录的调整分录。

(1) 20×9 年，甲公司将本公司商品出售给关联方(乙公司)，期末形成应收账款 6 000 万元。甲公司对 1 年以内的应收账款按 5% 计提坏账准备，但对应收关联方款项不计提坏账准备，该 6 000 万元应收账款未计提坏账准备。会计师了解到，乙公司 20×9 年末财务状况恶化，估计甲公司应收乙公司货款中的 20% 无法收回。

**【正确答案】**甲公司对事项(1)会计处理不正确。

理由：应收关联方款项与其他应收款项一样，根据其未来现金流量情况估计可能收回的金额并在此基础上计提坏账准备，甲公司的会计政策不符合准则规定。

调整分录：

借：资产减值损失	1 200
贷：坏账准备	(6 000 × 20%) 1 200

(2) 20×9 年 5 月 10 日，甲公司 1 200 万元自市场回购本公司普通股，拟用于对员工进行股权激励。因甲公司的母公司(丁公司)于 20×9 年 7 月 1 日与甲公司高管签订了股权激励

励协议，甲公司暂未实施本公司的股权激励。根据丁公司与甲公司高管签订的股权激励协议，丁公司对甲公司 20 名高管每人授予 100 万份丁公司股票期权，授予日每份股票期权的公允价值为 6 元，行权条件为自授予日起，高管人员在甲公司服务满 3 年。至 20×9 年 12 月 31 日，甲公司没有高管人员离开，预计未来 3 年也不会有人离开。甲公司的会计处理如下：

借：资本公积 1 200

贷：银行存款 1 200

对于丁公司授予甲公司高管人员的股票期权，甲公司未进行会计处理。

**【正确答案】**甲公司对事项（2）会计处理不正确。

理由：回购股票不应冲减资本公积，应确认库存股。

调整分录：

借：库存股 1 200

贷：资本公积 1 200

甲公司对母公司授予本公司高管的股票期权处理不正确。

理由：集团内股份支付中，接受服务企业应当为股份支付处理，确认相关费用。

调整分录

借：管理费用（20 名×100 万份×6 元×1/3×6/12） 2 000

贷：资本公积 2 000

（3）因急需新设销售门店，甲公司委托中介代为寻找门市房，并约定中介费用为 20 万元。20×9 年 2 月 1 日，经中介介绍，甲公司与丙公司签订了经营租赁合同。约定：租赁期自 20×9 年 2 月 1 日起 3 年，年租金 840 万元，丙公司同意免除前两个月租金；丙公司尚未支付的物业费 200 万元由甲公司支付；如甲公司提前解约，违约金为 60 万元；甲公司于租赁开始日支付了当年租金 770 万元、物业费 200 万元，以及中介费用 20 万元。甲公司的会计处理如下：

借：销售费用 990

贷：银行存款 990

**【正确答案】**甲公司对事项（3）会计处理不正确。

理由：支付给中介机构费用 20 万元应当直接计入管理费用。

出租人提供的免租期和承租人承担出租人的有关费用应在租赁期内分摊，确认租金费用。

调整分录为：

借：管理费用 20

贷：销售费用 20

20×9 年应确认租金费用 =  $(840 \times 3 - 840 \times 2 / 12 + 200) / 36 \times 11 = 788.33$  (万元); 其余 181.67 (990 - 20 - 788.33) 作为长期待摊费用核算。

借: 长期待摊费用 181.67  
贷: 销售费用 181.67

(4) 甲公司持有的作为交易性金融资产的股票 1 000 万股, 因市价变动对公司损益造成重大影响, 甲公司董事会于 20×9 年 12 月 31 日作出决定, 将其转换为可供出售金融资产。该金融资产转换前的账面价值为 8 000 万元, 20×9 年 12 月 31 日市场价格为 9 500 万元。甲公司的会计处理如下:

借: 可供出售金融资产 9 500  
贷: 交易性金融资产 8 000  
其他综合收益 1 500

**【正确答案】** 甲公司对事项 (4) 会计处理不正确

理由: 划分为交易性金融资产的金融工具不能进行重分类。

调整分录为:

借: 其他综合收益 1 500  
交易性金融资产 9 500  
贷: 可供出售金融资产 9 500  
公允价值变动损益 1 500

## 2. 财务报告批准报出前发现报告年度的会计差错

更正方法: 按照资产负债表日后事项处理原则处理, 涉及损益的通过“以前年度损益调整”科目核算。

**【例·综合题】** (2011 年节选) 甲公司为一家机械设备制造企业, 按照当年实现净利润的 10% 提取法定盈余公积。

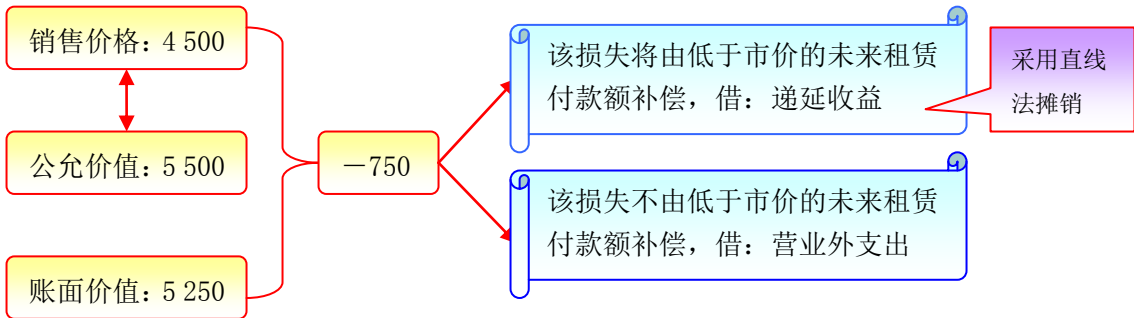
要求: 根据资料 (1) 至 (6), 逐项判断甲公司会计处理是否正确, 并简要说明判断依据。对于不正确的会计处理, 编制相应的调整分录。

20×1 年 3 月, 新华会计师事务所对甲公司 20×0 年度财务报表进行审计时, 现场审计人员关注到其 20×0 年以下交易或事项的会计处理: (假定甲公司 20×0 年度财务报表于 20×1 年 3 月 31 日对外公布。本题不考虑增值税、所得税及其他因素。)

(1) 1 月 1 日, 甲公司与乙公司签订资产转让合同。合同约定, 甲公司将其办公楼以 4 500 万元的价格出售给乙公司, 同时甲公司自 20×0 年 1 月 1 日至 20×4 年 12 月 31 日止期间可继续使用该办公楼, 但每年末需支付乙公司租金 300 万元, 期满后乙公司收回办公楼。当日, 该办公楼账面原值为 6 000 万元, 已计提折旧 750 万元, 未计提减值准备, 预计尚可使用年限为 35 年; 同等办公楼的市场售价为 5 500 万元; 市场上租用同等办公楼需每年支付租金 520 万元。1 月 10 日, 甲公司收到乙公司支付的款项, 并办妥办公楼产权变更手续。

甲公司会计处理：20×0 年确认营业外支出 750 万元，管理费用 300 万元。

分析：



【正确答案】事项一：会计处理不正确。理由：售后租回交易形成经营租赁，售价低于资产的公允价值，且该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿时，出售损失应递延（售价与账面价值的差额计入递延收益），并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期内。调整分录如下：

借：递延收益	750	
贷：营业外支出（或以前年度损益调整——调整营业外支出）		750
借：管理费用（或以前年度损益调整——调整管理费用）	(750×1/5) 150	
贷：递延收益	150	

(2) 1 月 10 日，甲公司与丙公司签订建造合同，为丙公司建造一项大型设备。合同约定，设备总造价为 450 万元，工期自 20×0 年 1 月 10 日起 1 年半。如果甲公司能够提前 3 个月完工，丙公司承诺支付奖励款 60 万元。当年，受材料和人工成本上涨等因素影响，甲公司实际发生建造成本 350 万元，预计为完成合同尚需发生成本 150 万元，工程结算合同价款 280 万元，实际收到价款 270 万元。假定工程完工进度按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。年末，工程能否提前完工尚不确定。

甲公司会计处理：20×0 年确认主营业务收入 357 万元，结转主营业务成本 350 万元，“工程施工”科目余额 357 万元与“工程结算”科目余额 280 万元的差额 77 万元列入资产负债表存货项目中。

分析：  
 应确认收入 =  $450 \times 350 / (350 + 150) \times 100\% = 450 \times 70\% = 315$ （万元）；多确认收入： $357 - 315 = 42$ （万元）  
 应结转成本 = 350（万元）；正确  
 合同毛利 =  $315 - 350 = -35$ （万元）  
 应提取损失准备 =  $[(350 + 150) - 450] \times (1 - 70\%) = 15$ （万元）

【正确答案】事项二：会计处理不正确。理由：奖励款能否收取具有不确定性，不构成合同收入；建造合同预计总成本超过合同总收入形成合同预计损失的，应提取损失准备。

借：主营业务收入（或以前年度损益调整——调整主营业务收入）	42
贷：工程施工——合同毛利	42
借：资产减值损失（或以前年度损益调整——调整资产减值损失）	$[50 \times (1 - 70\%)] 15$

贷：存货跌价准备 15

“工程施工”科目余额 315 (350-35) 万元与“工程结算”科目余额 280 万元的差额 35 万元，扣除存货跌价准备 15 万元的差额 20 万元列入资产负债表存货项目中。

(3) 10 月 20 日，甲公司向丁公司销售 M 型号钢材一批，售价为 1 000 万元，成本为 800 万元，钢材已发出，款项已收到。根据销售合同约定，甲公司有权在未来一年内按照当时的市场价格自丁公司回购同等数量、同等规格的钢材。截至 12 月 31 日，甲公司尚未行使回购的权利。据采购部门分析，该型号钢材市场供应稳定。

甲公司会计处理：20×0 年，确认其他应付款 1 000 万元，同时将发出钢材的成本结转至发出商品。

分析：回购价格不确定，可以确认收入。

【正确答案】事项三：会计处理不正确。理由：甲公司在销售时点已转移了钢材所有权上的主要风险和报酬，符合收入确认的原则。调整处理如下：

借：其他应付款	1 000
贷：主营业务收入（或以前年度损益调整——调整主营业务收入）	1 000
借：主营业务成本（或以前年度损益调整——调整主营业务成本）	800
贷：发出商品	800

(4) 12 月 30 日，甲公司与辛银行签订债务重组协议。协议约定，如果甲公司于次年 6 月 30 日前偿还全部长期借款本金 8 000 万元，辛银行将豁免甲公司 20×0 年度利息 400 万元以及逾期罚息 140 万元。根据内部资金筹措及还款计划，甲公司预计在 20×1 年 5 月还清上述长期借款。

甲公司会计处理：20×0 年，确认债务重组收益 400 万元，未计提 140 万元逾期罚息。

分析：20×0 年末不是债务重组日，按照或有事项准则应确认逾期罚息 140 万元。

【正确答案】事项四：会计处理不正确。理由：债务重组以偿还本金为前提，此时不应当确认债务重组收益；支付逾期罚息构成甲公司 20×0 年底的现时义务。调整分录如下：

借：营业外收入（或以前年度损益调整——调整营业外收入）	400
贷：长期借款（或应付利息）	400
借：营业外支出（或以前年度损益调整——调整营业外支出）	140
贷：预计负债（或其他应付款）	140

(5) 12 月 31 日，因合同违约被诉案件尚未判决，经咨询法律顾问后，甲公司认为很可能赔偿的金额为 800 万元。20×1 年 2 月 5 日，经法院判决，甲公司应支付赔偿金 500 万元。当事人双方均不再上诉。

甲公司会计处理：20×0 年末，确认预计负债和营业外支出 800 万元；法院判决后未调整 20×0 年度财务报表。

分析：20×0 年末确认预计负债和营业外支出 800 万元正确；法院判决后属于日后调整事项。

【正确答案】事项五：会计处理不正确。理由：属于日后调整事项，需要调整原先确认的与该案件相关的预计负债。调整分录：

借：预计负债	800
贷：营业外支出（或以前年度损益调整——调整营业外支出）	300



其他应付款

500

最后合并调整：

 借：利润分配 (503×10%) 50.3  
 贷：盈余公积 50.3

或：

 借：以前年度损益调整 503  
 贷：利润分配——未分配利润 452.7  
 盈余公积 (503×10%) 50.3

### 3. 不应作为日后事项期间的会计处理，而错误处理作为日后事项期间的会计处理并调整报告年度的报告

**情况（1）：**如将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润，并调整了留存收益；更正方法：将错误的调整分录，再作反分录，涉及损益的，不需要再通过“以前年度损益调整”核算，而是调整期初留存收益。

**【例·综合题】**（2014年考题节选）20×3年7月，甲公司一未决诉讼结案。法院判定甲公司承担损失赔偿责任3 000万元。该诉讼事项源于20×2年9月一竞争对手提起的对甲公司的起诉，编制20×2年财务报表期间，甲公司曾在法院的调解下，与原告方达成初步和解意向。按照该意向，甲公司需向对方赔偿1 000万元，甲公司据此在20×2年确认预计负债1 000万元。20×3年，原告方控股股东变更，新的控股股东认为原调解决定不合理，不再承认原初步和解相关事项，向法院请求继续原法律程序。因实际结案时需赔偿金额与原确认预计负债的金额差别较大，甲公司于20×3年进行了以下会计处理：

 借：以前年度损益调整 2 000  
 贷：预计负债 2 000  
 借：盈余公积 200  
 利润分配——未分配利润 1 800  
 贷：以前年度损益调整 2 000

**【正确答案】**甲公司的会计处理不正确。

理由：甲公司在编制20×2年财务报表时，按照当时初步和解意向确认1 000万元预计负债不存在会计差错。后因情况变化导致法院判决结果与原预计金额存在的差额属于新发生情况，所承担损失的金额与原预计负债之间的差额应计入发生当期损益，不应追溯调整以前期间。

更正分录如下：

 借：营业外支出 2 000  
 贷：盈余公积 200  
 利润分配——未分配利润 1 800

**【例·综合题】**（2011年节选）甲公司20×3年度实现账面净利润15 000万元，其20×3年度财务报表于20×4年2月28日对外报出。该公司20×4年度发生的有关交易或事项以及相关的会计处理如下：甲公司适用的所得税税率为25%，在本题涉及的相关年度甲公司预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用来抵减可抵扣暂时性差异的所得税影响。甲公司20×4年度实现盈利，按照净利润的10%提取法定盈余公积。

(1) 甲公司于 20×4 年 3 月 26 日依据法院判决向银行支付连带保证责任赔款 7 200 万元，并将该事项作为会计差错追溯调整了 20×3 年度财务报表。

甲公司上述连带保证责任产生于 20×1 年。根据甲公司、乙公司及银行三方签订的合同，乙公司向银行借款 7 000 万元，除以乙公司拥有的一栋房产向银行提供抵押外，甲公司作为连带责任保证人，在乙公司无力偿付借款时承担连带保证责任。20×3 年 10 月，乙公司无法偿还到期借款。20×3 年 12 月 26 日，甲公司、乙公司及银行三方经协商，一致同意以乙公司用于抵押的房产先行拍卖抵偿借款本息。按当时乙公司抵押房产的市场价格估计，甲公司认为拍卖价款足以支付乙公司所欠银行借款本息 7 200 万元。为此，甲公司在其 20×3 年度财务报表附注中对上述连带保证责任进行了说明，但未确认与该事项相关的负债。

20×4 年 3 月 1 日，由于抵押的房产存在产权纠纷，乙公司无法拍卖。为此，银行向法院提起诉讼，要求甲公司承担连带保证责任。20×4 年 3 月 20 日，法院判决甲公司承担连带保证责任。

假定税法规定，企业因债务担保的损失不允许税前扣除。

分析：原错误会计分录为：	
借：以前年度损益调整	7 200
贷：其他应付款	7 200
借：利润分配——未分配利润	6 480
盈余公积	720
贷：以前年度损益调整	7 200

【正确答案】甲公司的会计处理不正确。理由：20×4 年 3 月 20 日法院判决甲公司承担连带担保责任时，甲公司 20×3 年度的财务报表已经对外报出，就支付的赔偿款 7 200 万元不能再追溯调整 20×3 年度的财务报表，应计入发生当期损益。更正分录：

借：营业外支出	7 200
贷：利润分配——未分配利润	6 480
盈余公积	720

(2) 20×4 年 4 月 20 日，甲公司收到当地税务部门返还其 20×3 年度已交所得税款的通知，4 月 30 日收到税务部门返还的所得税款项 720 万元。甲公司在对外提供 20×3 年度财务报表时，因无法预计是否符合有关的税收优惠政策，故全额计算交纳了所得税并确认了相关的所得税费用。

税务部门提供的税收返还凭证中注明上述返还款项为 20×3 年的所得税款项，为此，甲公司追溯调整了已对外报出的 20×3 年度财务报表相关项目的金额。

分析：原错误会计分录为：	
借：其他应收款	720
贷：以前年度损益调整	720
借：以前年度损益调整	720
贷：利润分配——未分配利润	648
盈余公积	72

**【正确答案】**甲公司的会计处理不正确。理由：企业收到的所得税返还属于政府补助，应按《政府补助》准则的规定处理。在实际收到所得税返还时，直接计入当期营业外收入，不应追溯调整已对外报出的 20×3 年度财务报表相关项目。更正分录：

借：利润分配——未分配利润           648  
    盈余公积                           72  
    贷：营业外收入（或所得税费用）   720

**情况（2）：如果没有将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润，也未调整留存收益；更正方法：将错误的调整分录，再做反分录，涉及损益的，仍然需要通过“以前年度损益调整”核算，而不调整期初留存收益。**

**【例·综合题】**（2014 年考题；本小题 14 分。）注册会计师在对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计时，关注到甲公司对前期财务报表进行了追溯调整，具体情况如下：

其他资料：不考虑所得税等相关税费的影响，以及以前年度损益调整结转的会计处理。

要求：根据资料（1）至（4），判断甲公司对相关事项的会计处理是否正确，并说明理由；对于不正确的事项，编制更正有关会计处理的调整分录。

（1）甲公司 20×7 年 1 月 1 日开始进行某项新技术的研发，截至 20×7 年 12 月 31 日，累计发生研究支出 300 万元，开发支出 200 万元。在编制 20×7 年度财务报表时，甲公司考虑到相关技术尚不成熟，能否带来经济利益尚不确定，将全部研究和开发费用均计入当期损益。20×8 年 12 月 31 日，相关技术的开发取得重大突破，管理层判断其未来能够带来远高于研发成本的经济利益流入，且甲公司有技术、财务和其他资源支持其最终完成该项目。甲公司将本年发生的原计入管理费用的研发支出 100 万元全部转入“开发支出”项目，并对 20×7 年已费用化的研究和开发支出进行了追溯调整，相关会计处理如下（会计分录中的金额单位为万元，下同）：

借：研发支出（资本化支出） 600  
    贷：以前年度损益调整 500  
        管理费用 100

**【正确答案】**甲公司对事项 1 的会计处理不正确

理由：20×8 年 12 月 31 日之前研发支出资本化条件尚未满足，在满足资本化调整后对于未满足资本化条件时已费用化的研发支出不应该进行调整。

调整分录：

借：管理费用       100  
    以前年度损益调整 500  
    贷：研发支出 600

（2）20×7 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司销售产品，增值税专用发票上注明的销售价格为 1 000 万元，增值税款 170 万元，并于当日取得乙公司转账支付的 1 170 万元。销售合同中还约定：20×8 年 6 月 30 日甲公司按 1 100 万元的不含增值税价格回购该批商品，商品一直由甲公司保管，乙公司不承担商品实物灭失或损失的风险。在编制 20×7 年财务报表时，甲公司将上述交易作为一般的产品销售处理，确认了销售收入 1 000 万元，并结转销售成本 600 万元。

20×8 年 6 月 30 日, 甲公司按约定支付回购价款 1 100 万元和增值税款 187 万元, 并取得增值税专用发票。甲公司重新审阅相关合同, 认为该交易实质上是抵押借款, 上年度不应作为销售处理, 相关会计处理如下:

借: 以前年度损益调整 (20×7 年营业收入) 1 000

贷: 其他应付款 1 000

借: 库存商品 600

贷: 以前年度损益调整 (20×7 年营业成本) 600

借: 其他应付款 1 000

财务费用 100

应交税费——应交增值税 (进项税额) 187

贷: 银行存款 1 287

**【正确答案】** 甲公司对事项 2 的会计处理不正确

理由: 甲公司将上年处理作为会计差错予以更正正确的, 但关于融资费用的处理不正确, 不应将融资费用全部计入 20×8 年度, 该融资费用应在 20×7 年度与 20×8 年度之间进行分摊。

调整分录:

借: 以前年度损益调整 50

贷: 财务费用 50

(3) 甲公司 20×7 年度因合同纠纷被起诉。在编制 20×7 年度财务报表时, 该诉讼案件尚未判决, 甲公司根据法律顾问的意见, 按最可能发生的赔偿金额 100 万元确认了预计负债。20×8 年 7 月, 法院判决甲公司赔偿原告 150 万元。甲公司决定接受判决, 不再上诉。据此, 甲公司相关会计处理如下:

借: 以前年度损益调整 50

贷: 预计负债 50

**【正确答案】** 甲公司对事项 3 的会计处理不正确

理由: 上年度对诉讼事项的预计负债是基于编制上年度财务报表时的情形作出的最佳估计, 在没有明确证据表明上年度会计处理构成会计差错的情况下, 有关差额应计入当期损益。

调整分录:

借: 营业外支出 50

贷: 以前年度损益调整 50

(4) 甲公司某项管理用固定资产系 20×5 年 6 月 30 日购入并投入使用, 该设备原值 1 200 万元, 预计使用年限 12 年, 预计净残值为零, 按年限平均法计提折旧。20×8 年 6 月, 市场出现更先进的替代资产, 管理层重新评估了该资产的剩余使用年限, 预计其剩余使用年限为 6 年, 预计净残值仍为零 (折旧方法不予调整)。甲公司 20×8 年的相关会计处理如下:

借: 以前年度损益调整 83.33

管理费用 133.33

贷: 累计折旧 216.66

**【正确答案】** 甲公司对事项 4 的会计处理不正确

理由: 折旧年限变更属于会计估计变更, 不应追溯调整。

估计变更后, 剩余年限中每年折旧金额 =  $(1200 - 1200/12 \text{年} \times 3 \text{年}) \div 6 = 150$  (万元), 即每半年折旧额 75 万元。20×8 年当年应确认的折旧金额 =  $1200/12 \times 1/2 + 75 = 125$  (万元), 因此应调减错误的处理中确认的管理费用 =  $133.33 - 125 = 8.33$  (万元), 应调减错误的处理中确认的累计折旧 =  $216.66 - 125 = 91.66$  (万元)。

调整分录:

借: 累计折旧	91.66	
贷: 管理费用		8.33
以前年度损益调整		83.33

**4. 不应作为会计政策变更, 而错误处理作为会计政策变更并追溯调整, 将错误的追溯调整分录, 再做反分录。涉及损益的, 不需通过“以前年度损益调整”核算, 而是调整留存收益。**

【例·综合题】(2010 年节选) 甲公司的财务经理在复核 20×9 年度财务报表时, 对以下交易或事项会计处理的正确性难以作出判断。本题不考虑所得税及其他因素。

(1) 为减少交易性金融资产市场价格波动对公司利润的影响, 20×9 年 1 月 1 日, 甲公司将所持有乙公司股票从交易性金融资产重分类为可供出售金融资产, 并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。20×9 年 1 月 1 日, 甲公司所持有乙公司股票共计 300 万股, 其中 200 万股系 20×8 年 1 月 5 日以每股 12 元的价格购入, 支付价款 2 400 万元, 另支付相关交易费用 8 万元; 100 万股系 20×8 年 10 月 18 日以每股 11 元的价格购入, 支付价款 1 100 万元, 另支付相关交易费用 4 万元。20×8 年 12 月 31 日, 乙公司股票的市场价格为每股 10.5 元。甲公司估计该股票价格为暂时性下跌。

20×9 年 12 月 31 日, 甲公司对持有的乙公司股票按照年末公允价值进行了后续计量, 并将其公允价值变动计入了所有者权益。20×9 年 12 月 31 日, 乙公司股票的市场价格为每股 10 元。

【要求】根据资料(1), 判断甲公司 20×9 年 1 月 1 日将持有乙公司股票重分类并进行追溯调整的会计处理是否正确, 同时说明判断依据; 如果甲公司的会计处理不正确, 编制更正的会计分录。

【正确答案】①甲公司 20×9 年 1 月 1 日将持有乙公司股票重分类并进行追溯调整的会计处理不正确。

②判断依据: 按照会计准则的规定, 已分类为交易性金融资产, 不得重分类至其他类别的金融资产。

③更正会计分录:

分析:		更正会计分录
原正确会计处理	原错误会计处理	
20×8 年投资时: 借: 交易性金融资产 (2 400 + 1 100) 3 500 投资收益 (8+4) 12	20×9 年 1 月 1 日: 借: 可供出售金融资产 [ (3 500 + 12) + (300×10.5 - 3 512) ] 3 150 贷: 交易性金融资产 (3 500	借: 交易性金融资产 (3 150 - 150) 3 000 贷: 可供出售金融资产 3 000

贷：银行存款 3 512 20×8 年末公允价值变动= $300 \times 10.5 - 3 500 = -350$ (万 元) 借：公允价值变动损益 350 贷：交易性金融资产 350	$-350) 3 150$ 借：其他综合收益 (350+12) 362 贷：盈余公积 36.2 利润分配 325.8	借：盈余公积 36.2 利润分配——未分配利 润 325.8 贷：其他综合收益 362
_____	20×9 年 12 月 31 日： 借：其他综合收益 [300×(10— 10.5)] 150 贷：可供出售金融资产 150	借：公允价值变动损益 150 贷：其他综合收益 150

(2) 为减少投资性房地产公允价值变动对公司利润的影响，从 20×9 年 1 月 1 日起，甲公司将出租厂房的后续计量由公允价值模式变更为成本模式，并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。甲公司拥有的投资性房地产系一栋专门用于出租的厂房，于 20×6 年 12 月 31 日建造完成达到预定可使用状态并用于出租，成本为 8 500 万元。

20×9 年度，甲公司对出租厂房按照成本模式计提了折旧，并将其计入当期损益。

在投资性房地产后续计量采用成本模式的情况下，甲公司对出租厂房采用年限平均法计提折旧，出租厂房自达到预定可使用状态的次月起计提折旧，预计使用 25 年，预计净残值为零。在投资性房地产后续计量采用公允价值模式的情况下，甲公司出租厂房各年末的公允价值如下：20×6 年 12 月 31 日为 8 500 万元；20×7 年 12 月 31 日为 8 000 万元；20×8 年 12 月 31 日为 7 300 万元；20×9 年 12 月 31 日为 6 500 万元。

**【要求】**根据资料(2)，判断甲公司 20×9 年 1 月 1 日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理是否正确，同时说明判断依据；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

**【正确答案】**

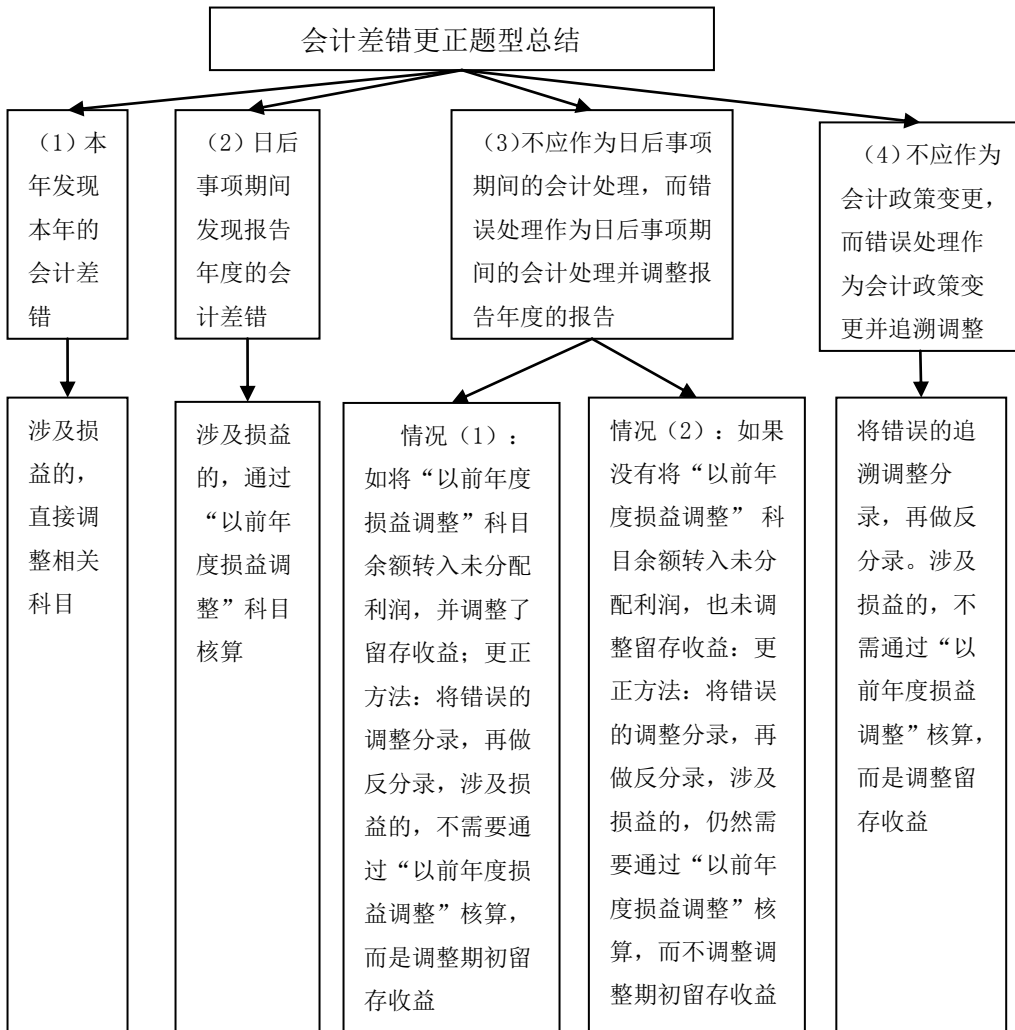
①甲公司 20×9 年 1 月 1 日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理不正确。

②判断依据：按照会计准则的规定，已经采用公允价值模式计量的投资性房地产不得从公允价值模式变更为成本模式。

③更正会计分录：

分析		更正会计分录
原会计处理	原错误会计处理	
20×6 年末： 借：投资性房地产 8 500 贷：银行存款 8 500 20×7 年末公允价值变动= $8 000 - 8 500 = -500$ (万元)	20×9 年 1 月 1 日： 借：投资性房地产 1 200 贷：盈余公积 120 利润分配 1 080 借：盈余公积 68	借：盈余公积 120 利润分配——未分 配利润 1 080 贷：投资性房地产

<p>20×8 年末公允价值变动=7 300 -8 000=-700 (万元) 借: 公允价值变动损益 1 200 贷: 投资性房地产 1 200</p>	<p>利润分配 612 贷: 投资性房地产累计折旧 (8 500/25×2) 680</p>	<p>——公允价值变动 1 200 借: 投资性房地产累计 折旧 680 贷: 利润分配—— 未分配利润 612 盈余公积 68</p>
<p>——</p>	<p>20×9 年 12 月 31 日 借: 其他业务成本 340 贷: 投资性房地产累计 折旧 (8 500/25) 340</p>	<p>公允价值变动=6 500 -7 300=-800 (万元) 借: 公允价值变动损益 800 投资性房地产累计 折旧 340 贷: 投资性房地产 800 其他业务成本 340</p>



## 第 18 章 合并财务报表

### 考情分析

2017 年本章教材内容由原第二十五章企业合并中的同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制、非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制调整至第十八章; 由原第二十六章全部内容调整至第十八章。教材其他内容未发生实质性变化。本章考试的题型一般以综合题为主, 主要内容是长期股权投资、企业合并和合并财务报表相关内容的融会贯通, 不完全是抵销分录的编制, 考点是商誉的计算及减值测试、股权置换、购买子公司少数股权、集团内应收账款处置、股份支付等事项对合并报表项目的影响、合并利润表中其他综合收益项目的确定、合并财务报表中调整、抵销分录的处理。同时也可以出现客观题, 考点是合并资产负债表项目的列示、合并利润表项目的计算、合并财务报表项目的列报。本章内容几乎年年必考。



## 知识点一：合并范围的确定（★）

【历年考题涉及本知识点情况】不经常涉及本知识点的内容，通常情况下是客观题。考点是合并范围的确定。

### （一）以“控制”为基础，确定合并范围

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。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。

因此，投资方要实现控制，必须具备两项基本要素，一是因涉入被投资方而享有可变回报；二是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。投资方只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

实际工作中，投资方在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情况，以判断是否同时满足控制的这两个要素。相关事实和情况主要包括：被投资方的设立目的和设计；被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

投资方在判断能否控制被投资方时，具体判断如下：

#### 1. 判断通过涉入被投资方的活动享有的是否为可变回报

##### （1）可变回报的定义

享有控制权的投资方，通过参与被投资方相关活动，享有的是可变回报。可变回报，是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，可以是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

##### （2）可变回报的形式

投资方在评价其享有被投资方的回报是否可变以及可变的程度时，需基于合同安排的实质，而不是法律形式。

【思考题】投资方持有固定利息的债券投资时，由于债券存在违约风险，投资方需承担被投资方不履约而产生的信用风险，因此投资方享有的固定利息也可能是一种可变回报。

【思考题】投资方管理被投资方资产而获得的固定管理费也是一种变动回报，投资方是否能获得此回报依赖于被投资方是否能够获得足够的收益以支付该固定管理费。

最典型回报的例子是股利、被投资方经济利益的其他分配等等。

#### 2. 判断投资方是否对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额

##### （1）权力的定义

投资方能够主导被投资方的相关活动时，称投资方对被投资方享有“权力”。在判断投资方是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：

①权力只表明投资方主导被投资方相关活动的现时能力，并不要求投资方实际行使其权力。即，如果投资方拥有主导被投资方相关活动的现时能力，即使这种能力尚未被实际行使，也视为该投资方拥有对被投资方的权力。②权力是一种实质性权利，而不是保护性权利。③权力是为自

已行使的，而不是代其他方行使。④ 权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排。

## (2) 相关活动

### ① 识别相关活动

相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。包括但不限于：商品或劳务的销售和购买；金融资产的管理；资产的购买和处置；研究与开发活动；确定资本结构和获取融资。

### ② 分析相关活动的决策机制

相关活动一般由公司章程、协议中约定的权力机构（例如股东会、董事会）来决策，特殊情况下，相关活动也可能根据合同协议约定等由其他主体决策。

就相关活动作出的决策包括：a对被投资方的经营、融资等活动作出决策，包括编制预算；b任命被投资方的关键管理人员或服务提供商，并决定其报酬，以及终止该关键管理人员的劳务关系或终止与服务提供商的业务关系。

### ③ 两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，如何判断哪一方拥有权力。

被投资方通常从事若干相关活动，并且这些活动可能不是同时进行。当两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

## (3) “权力”是一种实质性权利

权力源于权利。在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应区分投资方及其他方享有的权利是实质性权利还是保护性权利，仅实质性权利才应当被加以考虑。

### ① 实质性权利。

实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时，有实际能力行使的可执行权利。“有实际能力行使”，意味着对于投资方拥有的实质性权利，即便投资方并未实际行使，也应在判断投资方是否对被投资方拥有权力时予以考虑。

**【思考题】**投资方持有一份将于 25 天后结算的远期股权购买合同，该合同赋予投资方行权后能够持有被投资方的多数表决权股份。另外，能够对被投资方相关活动进行决策的最早时间是 30 天后才能召开的特别股东大会。其他投资方不能对被投资方相关活动现行的政策作出任何改变。

本例中，虽然投资方持有的远期股权购买合同 25 天后才能结算，不是当前可执行的权利，但是由于股东大会最早召开的时间在 30 天后，晚于远期合同的可行权日（25 天后），在投资方执行远期合同之前，没有其他任何一方可以改变与被投资方的相关活动有关的决策。因此，虽然该权利当前不可执行，但仍然为一项实质性权利。

### ② 保护性权利

保护性权利旨在保护持有这些权利的当事方的权益，而不赋予当事方对这些权利所涉及的主体的权力。仅持有保护性权利的投资方不能对被投资方实施控制，也不能阻止其他方对被投资方实施控制。例如，贷款方限制借款方从事损害贷款方权利的活动的权利，这些活动将对借款方信用风险产生不利影响从而损害贷款方权利，以及贷款方在借款方发生违约行为时扣押其资产的权利等。上述各项均属于保护性权利的例子。

#### (4) 权力的持有人应为主要责任人

权力是为自己行使的(行使人为主要责任人),而不是代其他方行使权力(行使人为代理人)。

**【思考题】**某主体 A 作为资产管理人发起设立一项投资计划,为多个投资者提供投资机会。主体 A 在投资授权设定的范围内,以全体投资者的利益最大化为前提作出决策,并拥有较大主导投资计划相关活动的决策权,包括具体资产的配置、买入卖出时点以及投资资产出现风险时(如信用违约等)的后续管理等。主体 A 按照计划资产净值的 1%加上达到特定盈利水平后投资计划利润的 20%收取管理费,该管理费符合市场和行业惯例,与主体 A 提供的服务相称。

**【情况 1】**参与该计划的投资者人数较多,单个投资者的投资比例均小于 0.5%且投资者之间不存在关联关系;该投资计划设有年度投资者大会,经出席该会议的投资者所持份额的三分之二以上一致通过,可以罢免主体 A 的资产管理人资格,不存在可以无理由罢免主体 A 的资产管理人资格的单独一方的投资者;主体 A 自身持有该投资计划 2%的份额,主体 A 没有为该计划的其他投资者提供保证其收回初始投资及最低收益率的承诺,主体 A 对超过其 2%投资以外的损失不承担任何义务。

本例中,由于没有任何一方可以无条件罢免主体 A 的资产管理人资格,因此,主体 A 在确定其是投资计划的主要责任人还是代理人时需要结合其他因素进一步分析。

主体 A 对于投资计划享有较大的决策权,可以主导投资计划的相关活动。虽然投资计划设立了年度投资者大会,但由于投资者人数较多,且单个投资者之间不存在关联关系,不太可能出现较多非关联的投资者集合在一起进行表决并否决主体 A 的情况。因此,结合主体 A 的决策权范围和其他方持有的权利,可以得出主体 A 拥有对该投资计划的权力。

主体 A 收取的管理费与其服务相称这一事实表明,主体 A 可能作为代理人行使权力。为进一步判断主体 A 是否为代理人,还需要考虑主体 A 持有的份额,主体 A 还持有该投资计划 2%的份额,该投资加大了主体 A 面临的可变回报风险,但该风险尚未重大到表明主体 A 是主要责任人的程度。

根据上述分析,主体 A 为该投资计划的代理人。

**【情况 2】**在主体 A 违反合同的情况下,其他投资者有权罢免主体 A。主体 A 自身持有该投资计划 20%的份额,主体 A 没有为该计划的其他投资者提供保证收回初始投资及最低收益率的承诺,主体 A 没有对超过该 20%的投资承担任何额外损失的义务。

本例中,投资方有权在主体 A 违约时罢免主体 A。由于该权利只有在主体 A 违约时才能行使,该权利属于保护性权利,但是,主体 A 通过与其服务相称的管理费以及 20%的直接投资承担并有权获取投资计划的可变回报,且该回报的比重和可变动性均较为重大的情况表明,主体 A 通过对投资计划行使权力而影响其回报的金额和程度较大,主体 A 享有较大的实质性权利。因此,主体 A 为该投资计划的主要责任人。

**【情况 3】**本例假定:投资计划设有董事会,所有董事都独立于主体 A,并由其他投资者任命。董事会每年任命资产管理人。如果董事会决定不再继续聘任主体 A,主体 A 提供的服务可以由同行业的其他主体接替。主体 A 自身持有该投资计划 20%的份额,主体 A 没有为该计划的其他投资者提供保证收回初始投资及最低收益率的承诺,主体 A 没有对超过该 20%的投资承担任何额外损失的义务。

本例中，主体 A 收取的管理费以及持有的 20% 投资表明，主体 A 承担并有权获取投资计划的可变回报，并且该回报的比重和可变动性足以表明其是主要责任人，但是，独立于主体 A 的投资者组成的董事会可以罢免主体 A，这样，有权任命董事的其他投资者拥有罢免主体 A 的实质性权利。因此，应综合考虑董事会的构成、决策机制等情况判断该罢免权是否为实质性权利。

如果该罢免权属于实质性权利，则在分析主体 A 是否为代理人时，应给予该项实质性罢免权以更大的权重。因此，尽管主体 A 拥有较大的决策权，并面临重大的可变回报风险，如果综合相关因素判断其他投资者享有实质性罢免权，则表明主体 A 是代理人。

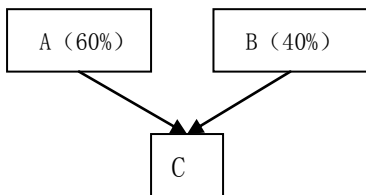
【思考题】A 酒店的业主会与酒店管理公司签订合同，将酒店的日常经营活动交给酒店管理公司去经营，业主对酒店的经营方针、规划、年度预算等拥有决策权，业主支付给酒店管理公司的管理费与酒店的经营业绩挂钩。在这些情况下，酒店管理公司很可能是以“代理人”的身份去执行委托人制定的政策。

### (5) 权力的一般来源——来自表决权

#### ① 通过直接或间接拥有半数以上表决权而拥有权力。

【思考题 1】A 企业和 B 企业分别持有 C 企业 60% 和 40% 的普通股，C 企业的相关活动通过股东会议上多数表决权主导，在股东会议上，每股普通股享有一票投票权。假设不存在其他因素，C 企业的相关活动由持有 C 企业大多数投票权的一方主导。

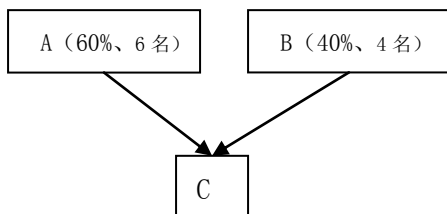
【答案】



因此，如果不存在其他相关因素，A 企业拥有对 C 企业的权力，因其是 C 企业大多数投票权的持有者。

【思考题 2】A 企业和 B 企业分别持有 C 企业 60% 和 40% 的普通股，C 企业的相关活动以董事会会议上多数表决权主导，A 企业和 B 企业根据其享有 C 企业所有者权益的比例，各自有权任命 6 名和 4 名董事。

【答案】

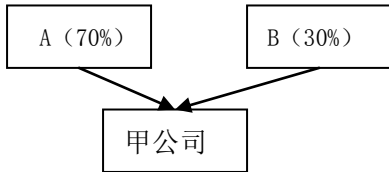


因此，如果不存在其他相关因素，A 企业拥有对 C 企业的权力，因其有权任命主导 C 企业相关活动的董事会的大多数成员。

值得注意的是，在进行控制分析时，投资方需要考虑其持有的潜在表决权以及其他方持有的潜在表决权的影响，以确定其对被投资方是否拥有权力。潜在表决权为获得被投资方表决权的权利，例如可转换工具、认股权证、远期股权购买合同或期权所产生的权利。

【思考题·情况 1】A 公司与 B 公司分别持有被投资方（甲公司）70%及 30%的表决权。除此之外，根据 A 公司与 B 公司签订的期权合同，B 公司可以在目前及未来两年内以固定价格购买 A 公司持有的被投资方 50%的表决权。根据该价格，上述期权在目前及预计未来两年内都是深度价外期权（即依据期权合约的条款设计，使得买方 B 公司极小可能会到期行权）。历史上，A 公司一直通过表决权主导被投资方的相关活动。

【答案】



这种情况下，B 公司目前拥有购买 A 公司表决权的可行使期权，一旦行使将使 B 公司拥有被投资方 80%表决权。但由于这些期权在目前及预计未来两年内都为深度价外期权，B 公司无法从该期权的行使中获利，因此这些期权并不构成实质性权利，在评估 B 公司对于被投资方是否拥有权力时不应予以考虑。

【思考题·情况 2】A 公司与其他两个投资方各自持有被投资方三分之一的表决权。除了权益工具外，A 公司同时持有被投资方发行的可转换债券，这些可转换债券可以在目前及未来两年内任何时间以固定价格转换为被投资方的普通股。按照该价格，目前该期权为价外期权，但非深度价外。被投资方的经营活动与 A 公司密切相关。

如果可转换债券转换为普通股，A 公司将持有被投资方 60%的表决权，可以据此主导被投资方的相关活动，从而实现协同效应并从中获益（例如，降低 A 公司的运营成本、确保稀缺产品的供应等）。这种情况下，A 公司持有的潜在表决权为实质性权利。A 公司持有的表决权与实质性潜在表决权相结合，使得 A 公司拥有了对被投资方的权力。

### ②持有被投资方半数以上投票权但无权力

确定持有半数以上表决权的投资方是否拥有权力，关键在于该投资方是否拥有主导被投资方相关活动的现时能力。在被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方无法凭借其拥有的表决权主导被投资方的相关活动，因此，投资方即使持有被投资方过半数的表决权，也不拥有对被投资方的权力。

如果投资方虽然持有被投资方半数以上表决权，但这些表决权并不是实质性权利时，则投资方并不拥有对被投资方的权力；当其他方拥有现时权利使其可以主导被投资方的相关活动，且该其他方不是投资方的代理人时，则投资方不拥有对被投资方的权力；当投资方所拥有的表决权并非实质性权利时，即使持有多数表决权，投资方也不拥有对被投资方的权力。例如，由于无法获得必要的信息或法律法规方面的障碍，投资方虽持有半数以上表决权但无法行使，则该投资方不拥有对被投资方的权力。

半数以上表决权通过，只是作出决策的通常做法，有些情况下，根据相关章程、协议或其他法律文件，主导相关活动的决策所要求的表决权比例高于持有半数以上表决权的一方持有的表决权比例。例如，被投资方的公司章程规定，与相关活动有关的决策必须由出席会议的投资方所持 2/3 以上的表决权通过。这种情况下，持有半数以上但不足 2/3 表决权的投资方，虽然表决权比例超过半数，但该表决权本身不足以赋予投资方权力，应结合其他因素进行进一步的

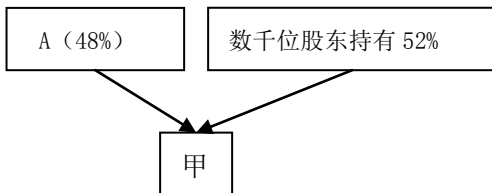
分析与判断。

③直接或间接结合，也只拥有半数或半数以下表决权，但仍然可以通过表决权判断拥有权力。

a. 考虑投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。与其他方持有的表决权比例相比，投资方持有的表决权比例越高，越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。为否决投资方而需要联合一致的行动方越多，投资方越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。

【思考题 1】A 投资者持有被投资者（甲投资者）48%的投票权，剩余投票权由数千位股东持有，但没有股东持有超过 1%的投票权，没有任何股东与其他股东达成协议或能够作出共同决策。

【答案】

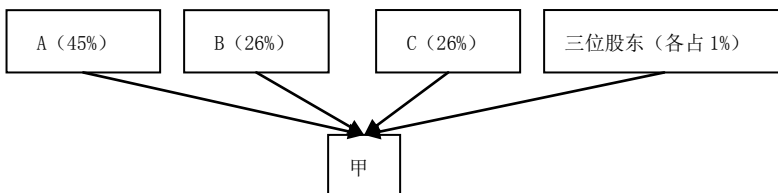


当以其他股权的相对规模为基础判断所获得的投票权的比例时，A 投资者确定 48%的权益将足以使其拥有控制权。在这种情况下，A 投资者无需考虑权利的任何其他证据，即可以其持有股权的绝对规模和其他股东持有股权的相对规模为基础，确定其拥有充分决定性的投票权以满足权力的标准。

【思考题 2】A 投资者持有被投资者 40%的投票权，其他十二位投资者各持有被投资方 5%的投票权，股东协议授予 A 投资者任免负责相关活动的管理人员及确定其薪酬的权利，若要改变协议，须获得三分之二的多数股东表决权同意。在这种情况下，A 投资者得出结论认为，单凭投资者持有的投票权的绝对规模和与其他股东持有的相对规模，无法对投资者是否拥有足以赋予其权力的权利作出结论。但是，A 投资者确定股东协议条款赋予其任免管理人员及确定其薪酬的权利，足以说明 A 投资者拥有对被投资者的权力。

【思考题 3】A 投资者持有被投资者（甲投资者）45%的投票权，其他两位投资者（B、C 投资者）各持有被投资者 26%的投票权，剩余投票权由其他三位股东持有，各占 1%。

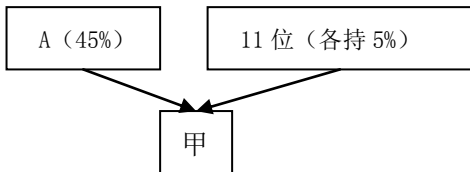
【答案】



不存在影响决策的其他安排，在这种情况下，A 投资者投票权的规模及与其他股东持有的投票权的相对规模，足以得出 A 投资者不拥有权力的结论。只要其他两位投资者联合起来(26%+26%=52%)就能够阻止 A 投资者主导被投资者的相关活动。

【思考题 4】A 投资者持有被投资方 45% 的投票权，其他十一位投资者各持有被投资者 5% 的投票权，股东之间不存在合同安排以互相协商或作出共同决策。

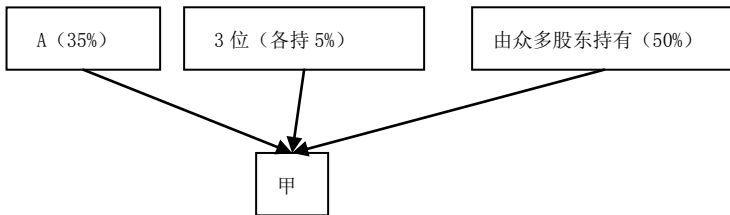
【答案】



在这种情况下，单凭投资者持有的投票权的绝对规模和其他股东持有的投票权的相对规模，无法对 A 投资者是否拥有足以赋予其权力的权利作出结论。应考虑其他可能为 A 投资者是否拥有权力提供证据的额外事实和情况。

【思考题 5】A 投资者持有被投资者 35% 的投票权，其他三位股东各持有被投资者 5% 的投票权，剩余投票权由众多股东持有，而没有任何一位股东持有超过 1% 的投票权，股东之间不存在合同安排以互相协商或作出共同决策，涉及被投资者相关活动的决策须获得股东会议上大多数投票权的批准（在近期的股东会议上被投资者 75% 的投票权投了票）。

【答案】



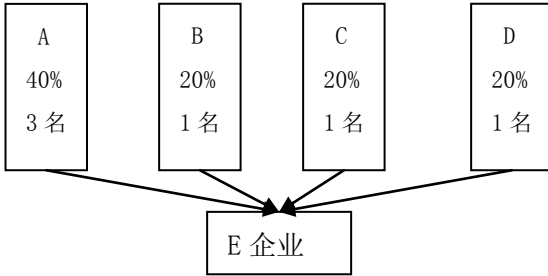
在这种情况下，其他股东在近期股东会议上的积极参与的事实（50% 的股权  $\times$  75% = 37.5%）表明 A 投资者不具有单方面主导相关活动的实际能力，无论投资者是否因足够数量的其他股东与其作出相同决策主导了相关活动。

b. 与其他表决权持有人的合同安排

投资方自己拥有的表决权不足，但通过与其他表决权持有人的合同安排使其可以控制足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有被投资方的权力。该类合同安排需确保投资方能够主导其他表决权持有人的表决，即，其他表决权持有人按照投资方的意愿进行表决，而不是与其他表决权持有人协商根据双方协商一致的结果进行表决。

【思考题 1】E 企业拥有 4 名股东，分别为 A 企业、B 企业、C 企业和 D 企业，A 企业持有 E 企业 40% 的普通股，其他三位股东各持有 20%，E 企业的相关活动受其董事会主导，董事会由 6 名董事组成，其中 3 名董事由 A 企业任命，剩余 3 名分别由 B 企业、C 企业和 D 企业任命。

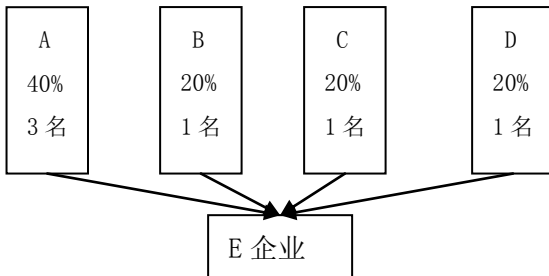
【答案】



A 企业和 B 企业单独签订合同安排，规定 B 企业任命的董事必须与 A 企业任命的董事以相同方式进行表决。若不存在其他因素，该合同安排赋予 A 企业在董事会议上获得涉及相关活动的大多数投票权这一事实将使 A 企业拥有对 E 企业的权力，即使 A 企业并未持有 E 企业的大多数投票权。

**【思考题 2】**E 企业拥有 4 名股东，分别为 A 企业、B 企业、C 企业和 D 企业，A 企业持有 E 企业 40% 的普通股，其他三位股东各持有 20%，E 企业的相关活动受其董事会主导，董事会由 6 名董事组成，其中 3 名董事由 A 企业任命，剩余 3 名分别由 B 企业、C 企业和 D 企业任命。

**【答案】**



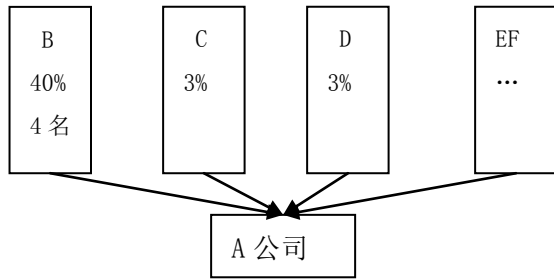
为避免董事审议陷入僵局，股东们签订协议赋予 A 企业任命的其中 1 名董事作为董事会主席，并且在董事会会议上享有额外的一票。股东协议有效地赋予 A 企业在董事会会议上获得相关活动的大多数投票权，如果不存在其他因素，这将使 A 企业拥有对 E 企业的权力，即使 A 企业并未持有 E 企业的大多数投票权。

c. 其他合同安排产生的权利

**【思考题 1】** B 公司为 A 公司的第一大股东，其对 A 公司的持股比例为 40%，A 公司剩余股东的持股比例高度分散。除 B 公司外，A 公司的其他前十大股东的单家持股比例均小于 3%，合计不超过 10%。剩余股东持股比例均小于 0.1%。A 公司的各股东之间不存在关联方关系。A 公司的各股东均未持有潜在表决权。

**【答案】**





A 公司董事会由 9 名董事组成，其中 3 名为独立董事。B 公司有权向 A 公司提名 4 名非独立董事，其中一名任 A 公司董事长，另一名任 A 公司副董事长。A 公司董事长同时兼任 B 公司的董事长，A 公司的一名董事同时兼任 B 公司的总经理。A 公司最高权力机构为股东大会，与 A 公司相关活动有关的重大决议应由出席股东大会的股东所持表决权的二分之一以上表决通过。A 公司董事会在股东大会授权范围内，负责拟订与 A 公司相关活动有关的议案并报股东大会批准，执行股东大会的决议。在历年来的股东大会中，出席股东大会的股东所持的表决权总数未超过 47%。

在这种情况下，A 公司的相关活动通过股东大会半数以上的表决权所主导，然而，B 公司所持表决权仅为 40%，未超过半数。因此，B 公司在确定其是否有主导 A 公司相关活动的权力时，应综合考虑如下因素：

1) 投资方持有的表决权比例与其他方持有的表决权比例和分散程度的比较。

B 公司持股比例虽然不足半数，但是其他前十大股东的单家持股比例均小于 3%，合计小于 10%。剩余股东持股比例均小于 0.1%。因此，B 公司的持股比例相对其他股东而言较大，并且其他股东持股比例的分散程度较高。

2) 其他方持有的潜在表决权。

本例中，A 公司的各股东均未持有潜在表决权。

3) 来源于其他合同安排的权利。

本例中，除公司章程规定外，A 公司的各股东均未持有其他合同安排的权利。

4) 其他事实或情况。

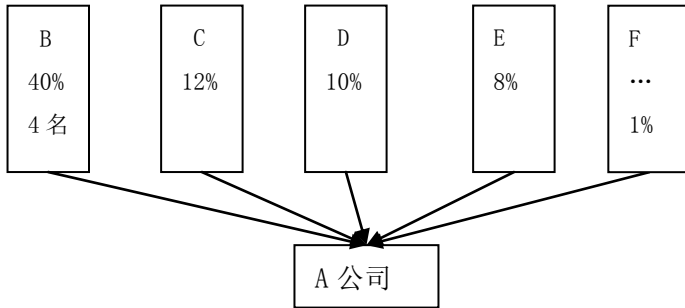
A 公司的 9 名董事当中有 4 名非独立董事由 B 公司提名，且一名董事任 A 公司董事长，另一名任副董事长。由此可见，B 公司除直接持有表决权外，还可以通过任命对 B 公司相关活动有重大影响力的关键人员来获取权利。此外，A 公司董事长还同时兼任 B 公司的董事长，A 公司的一名董事还同时兼任 B 公司的总经理。由此可见，A、B 公司之间除股权关系外，还存在核心管理层交叉的情况。

另外，与 A 公司相关活动有关的重大决议应由出席股东大会的股东所持表决权的二分之一以上表决通过。A 公司历年来的股东大会中，出席股东大会的股东所持的表决权总数未超过 47%。B 公司所持 40% 的表决权已经超过了出席股东大会的股东所持过半数的表决权。

综合考虑，B 公司认定其具有对 A 公司的权力。

**【思考题 2】**A 公司的第二 (C)、第三 (D) 及第四大 (E) 股东的持股比例分别为 12%、10% 及 8%，其他股东持股比例均小于 1%。在历年来的股东大会中，出席股东大会的股东所持的表决权总数约 88% 左右。除此以外，其他事实与思考题 1 一致。

【答案】



在这种情况下，B 公司对 A 公司的持股比例相对其他股东而言，并不显著高于其他股东。B 公司虽然为第一大股东，但第二、第三大及第四股东持股比例合计达到 30%，已经十分接近于第一大股东 40% 的持股比例。此外，A 公司历年来的股东大会中，出席股东大会的股东所持的表决权总数约 88% 左右。B 公司所持 40% 的表决权也未能超过出席股东大会的股东所持过半数的表决权。

综合考虑，B 公司认定其并不具有对 A 公司的权力。

(6) 权力来自于表决权以外的其他权利——来自合同安排

在某些情况下，某些主体的投资方对其的权力并非源自于表决权，被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定，例如证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。

结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅与行政管理事务相关。主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式。有关结构化主体的判断见《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

【思考题】余额宝？

【答案】属于结构性主体

(7) 权力与回报之间的联系

投资方必须不仅拥有对被投资方的权力和因涉入被投资者而承担或有权获得可变回报，而且要有能力使用权力来影响因涉入被投资者而获得的投资方回报。只有当投资方不仅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来影响其回报的金额时，投资方才控制被投资方。

(二) 纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制

投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在少数情况下，如果有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分视为被投资方可分割的部分，进而判断是否控制该部分（可分割部分）：

1. 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他利益方的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；
2. 除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

实质上该部分的所有资产、负债及其他相关权益均与被投资方的剩余部分相隔离，即：该

部分的资产产生的回报不能由该部分以外的被投资方其他部分享有，该部分的负债也不能用该部分以外的被投资方资产偿还。

如果被投资方的一部分资产和负债及其他相关权益满足上述条件，构成可分割部分，则投资方应当基于控制的判断标准确定其是否能控制该可分割部分，考虑该可分割部分的相关活动及其决策机制，投资方是否目前有能力主导可分割部分的相关活动并据以从中取得可变回报。如果投资方控制可分割部分，则应将其进行合并。在此情况下，其他方在考虑是否合并被投资方时，应仅对被投资方的剩余部分进行控制及合并的评估，而将可分割部分排除在外。

### （三）合并范围的豁免——投资性主体

#### 1. 豁免规定

母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体）纳入合并范围。但是，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。

一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

#### 2. 投资性主体的定义

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：

一是该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金。这是一个投资性主体与其他主体的显著区别。

二是该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报。例如，如果一个基金在募集说明书中说明其投资的目的是为了实现在资本增值、一般情况下的投资期限较长、制定了比较清晰的投资退出战略等，则这些描述与投资性主体的经营目的是一致的；反之，如果该基金的经营目的是与被投资方合作开发、生产或者销售某种产品，则其不是投资性主体。

三是该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。对于投资性主体而言，相对于合并子公司财务报表或者按照权益法核算对联营企业或合营企业的投资，公允价值计量所提供的信息更具有相关性。

#### 3. 投资性主体的特征

投资性主体通常应当符合下列四个特征：

一是拥有一个以上投资。投资性主体通常会同时持有多项投资，以分散风险，但通过直接或间接投资于另一持有多项投资的投资性主体的，也可能是投资性主体。

二是拥有一个以上投资者。

三是投资者不是该主体的关联方。

四是该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。

#### 4. 投资性主体的转换

（1）当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将其为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不应予以合

并，其会计处理参照部分处置子公司股权但不丧失控制权的处理原则：终止确认与其他子公司相关资产（包括商誉）及负债的账面价值，以及其他子公司相关少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值，并按照对该子公司的投资在转变日的公允价值确认一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，同时将对对该子公司的投资在转变日的公允价值作为处置价款，其与当日合并财务报表中该子公司净资产（资产、负债及相关商誉之和，扣除少数股东权益）的账面价值之间的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（2）当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，将转变日视为购买日，原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日的公允价值视为购买的交易对价，按照非同一控制下企业合并的会计处理方法进行会计处理。

#### （四）控制的持续评估

当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的两个基本要素中的一个或多个是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的两项基本要素中的一个或多个发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

#### 知识点二：合并日购买日合并财务报表相关的调整分录、抵销分录（★★★）

【历年考题涉及本知识点情况】通常情况下是客观题或主观题。考点是合并类型、合并日购买日的确定，合并日购买日个别财务报表的初始投资成本的确认，合并日购买日合并财务报表的相关抵销分录的编制。

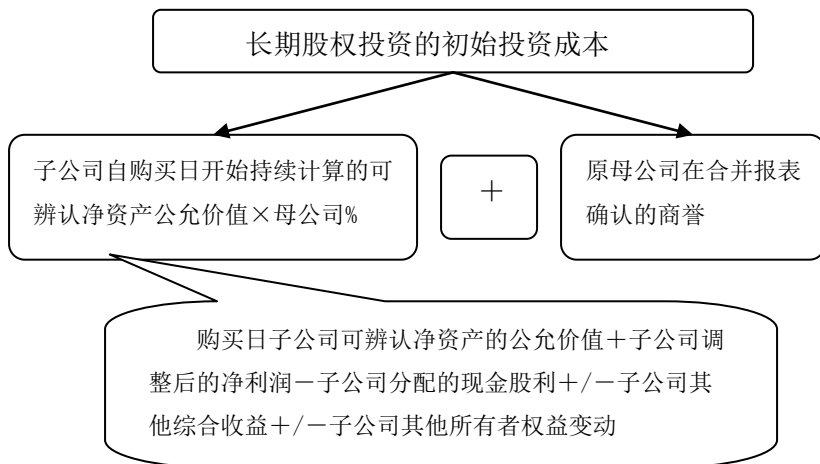
#### 一、同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制

##### （一）同一控制下企业合并的处理原则

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制不是暂时性的。从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。同一控制下的企业合并，合并方应遵循以下原则进行相关的处理：

1. 同一控制下的企业合并，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值或所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

#### 【总结归纳】



2. 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债，也不产生新的商誉，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

3. 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的，首先统一会计政策，即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

#### 4. 发生的各项直接相关费用

同一控制下企业合并过程中发生的各项直接相关费用，应于发生时费用化计入管理费用。如为进行企业合并支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等增量费用，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。但以下两种情况除外：

(1) 以发行债券方式进行的企业合并，其发行债券相关的佣金、手续费等应直接计入负债的初始计量金额中。

(2) 以发行权益性证券作为合并对价的，其发行权益性证券相关的佣金、手续费应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。

企业专设的购并部门发生的日常管理费用，应当于发生时费用化计入当期损益。

#### 5. 合并财务报表

(1) 对于同一控制下的控股合并，在合并当期编制合并财务报表时，应当对合并资产负债表的期初数进行调整，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体在以前期间一直存在。

(2) 对于同一控制下的控股合并，编制合并财务报表时，无论该项合并发生在报告期的哪一时点，合并利润表、合并现金流量表均反映的是由母子公司构成的报告主体自合并当期期初至合并日实现的损益及现金流量情况，相应地，合并资产负债表的留存收益项目，应当反映母子公司如果一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。

【思考题】假定 2017 年 9 月 1 日为合并日。

- ①2017 年 9 月 1 日编制的合并利润表和合并现金流量表,均反映的是由母子公司构成的报告主体自合并当期期初 2017 年 1 月 1 日至合并日 9 月 1 日实现的损益及现金流量情况。
- ②2017 年 9 月 1 日编制的合并资产负债表,合并资产负债表的留存收益项目,应当反映母子公司如果一直作为一个整体运行至合并日 9 月 1 日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。即需要编制调整抵销分录予以调整。

## (二) 同一控制下控股合并的会计处理

### 1. 合并日个别报表的会计处理

借: 长期股权投资【被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值×母公司持股比例】

    应收股利【按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

    贷: 银行存款、股本

        资本公积——股本溢价(或借记)

【注】其他会计处理见长期股权投资一章

### 2. 合并日合并财务报表的会计处理

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的,合并方一般应在合并日编制合并财务报表。编制合并日的合并财务报表时,一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表等。

#### (1) 合并资产负债表

被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表(合并方与被合并方采用会计政策、会计期间不同的,应当按照合并方会计政策、会计期间对被合并方资产、负债经调整后的账面价值确定)。这里的账面价值是指被合并方的有关资产、负债(包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易,应作为内部交易,按照本书“合并财务报表”有关原则进行抵销。

在合并资产负债表中,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,应按以下原则,自合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润:

①确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,在合并资产负债表中,将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,体现在合并工作底稿中:

借: 资本公积                    【按照被合并方留存收益×母公司%冲减母公司的资本公积】

    贷: 盈余公积                    【被合并方盈余公积×母公司%】

        未分配利润                    【被合并方未分配利润×母公司%】

②确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,在合并资产负债表中,应以合并方资本公积(资本溢价或股本溢价)的贷方余额为限,将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中,借记“资本公积”项目,贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

因合并方的资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足,被合并方在合并前实现的留存

收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在报表附注中对这一情况进行说明。

## (2) 合并利润表

合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润。

**【思考题】**同一控制下的企业合并发生于 2017 年 7 月 31 日，合并方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自 2017 年 1 月 1 日至 2017 年 7 月 31 日实现的净利润。双方在当期发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。

为了帮助企业的会计信息使用者了解合并利润表中净利润的构成，发生同一控制下企业合并的当期，合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目，反映合并当期期初至合并日自被合并方带入的损益。

## (3) 合并现金流量表

合并方在编制合并日的合并现金流量表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日产生的现金流量。涉及双方当期发生内部交易产生的现金流量，应按照合并财务报表准则规定的有关原则进行抵销。

**【例·综合题】**2015 年 1 月 1 日前，甲公司仅有一家子公司，即 A 公司。

(1) 2015 年 1 月 1 日为购买日，甲公司以公允价值为 12 100 万元、账面价值为 6 000 万元（成本为 6 500 万元，已计提摊销 500 万元，不考虑增值税）的自用土地使用权及自身权益工具 5 000 万股（面值为 1 元，公允价值为 5 元），从本集团外部购入 B 公司 80% 股权（属于非同一控制下企业合并），并能够控制 B 公司的财务和经营政策。购买日 B 公司可辨认资产、负债的账面价值为 44 125 万元（股本 2 000 万元、资本公积 30 000 万元、其他综合收益 11 125 万元、盈余公积 100 万元、未分配利润 900 万元），B 公司可辨认资产、负债的公允价值为 46 125 万元（包括一项无形资产评估增值 2 000 万元，尚可使用年限为 10 年，采用直线法摊销，不考虑残值）。购买日 B 公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，两家公司适用的所得税税率均为 25%。除非有特别说明，B 公司中的资产和负债的账面价值与计税基础相同。

2015 年 1 月 1 日至 2016 年 12 月底，B 公司按照购买日净资产账面价值累计计算实现的净利润为 5 900 万元；无其他所有者权益变动。甲公司会计处理如下：

① 该交易的类型为非同一控制下企业合并。

② 2015 年 1 月 1 日甲公司个别财务报表投资 B 公司的会计分录

借：长期股权投资	(12 100+5×5 000)	37 100
累计摊销		500
贷：无形资产		6 500
营业外收入	(12 100-6 000)	6 100
股本		5 000
资本公积——股本溢价		20 000

③ 2015 年 1 月 1 日甲公司在合并报表确认的商誉

甲公司合并中取得 B 公司可辨认净资产的公允价值 =  $46\ 125 - 2\ 000 \times 25\% = 45\ 625$ （万元）

$$\text{或} = 44\ 125 + 2\ 000 \times 75\% = 45\ 625 \text{ (万元)}$$

合并报表确认的商誉 =  $37\ 100 - 45\ 625 \times 80\% = 600$  (万元)

2016 年 12 月底 B 公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值 =  $45\ 625 + \text{调整后的净利润 } 5\ 600$  ( $5\ 900 - 2\ 000 / 10 \times 2 \times 75\%$ ) =  $51\ 225$  (万元)

④2016 年 12 月底合并报表抵销分录 (为简化此处仅考虑下面一笔)

借：股本	2 000
资本公积 (30 000 + 2 000 × 75%)	31 500
其他综合收益	11 125
盈余公积 (100 + 5 900 × 10%)	690
年末未分配利润 (900 + 5 600 - 590)	5 910
商誉	600
贷：长期股权投资	(37 100 + 5 600 × 80%) 41 580
少数股东权益	(51 225 × 20%) 10 245

(2) 2017 年 1 月 1 日为合并日, A 公司自母公司甲公司处取得 B 公司的 80% 股权, 形成同一控制下的企业合并, 为进行该项企业合并, A 公司发行了 6 000 万股本公司普通股 (每股面值 1 元) 作为对价。A 公司会计处理如下:

①合并日 B 公司的净资产相对于甲公司而言的账面价值 (被合并方 B 公司在最终控制方甲公司合并财务报表中的净资产的账面价值) = 2016 年 12 月底 B 公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值  $51\ 225 + \text{商誉 } 600 = 51\ 825$  (万元)

②A 公司合并日个别财务报表确认购入 B 公司的初始投资成本  
初始投资成本 =  $51\ 225 \times 80\% + 600 = 41\ 580$  (万元)

借：长期股权投资	41 580
贷：股本	6 000
资本公积——股本溢价	35 580

③A 公司合并日在合并工作底稿中的抵销分录和调整分录

借：股本	2 000
资本公积 (30 000 + 2 000 × 75%)	31 500
其他综合收益	11 125
盈余公积 (100 + 5 900 × 10%)	690
未分配利润 (900 + 5 600 - 590)	5 910
商誉	600
贷：长期股权投资	41 580
少数股东权益 (51 225 × 20%)	10 245

【提示】A 公司合并日 2017 年 1 月 1 日与最终控制方甲公司 2016 年 12 月 31 日编制的抵销分录应完全一致。

同时, A 公司在合并日编制合并资产负债表时, 对于企业合并前 B 公司实现的留存收益中归属于合并方的部分, 在合并工作底稿中, 应编制以下调整分录:

借：资本公积	4 480
--------	-------



贷：盈余公积 (590×80%) 472

未分配利润 (5 010×80%) 4 008

## 二、非同一控制下企业合并的会计处理

### (一) 会计处理原则

#### 1. 确定购买方

购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。

#### 2. 确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。同时满足了以下条件时，形成购买日。有关的条件包括：

(1) 企业合并合同或协议已获股东大会通过。

(2) 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。按照国家有关规定，企业购并需要经过国家有关部门批准的，取得相关批准文件是确定购买日的重要因素。

(3) 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。

(4) 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。

(5) 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。

#### 【案例】购买日/合并日的判断。

A 公司是上市公司。2×13 年，A 公司向 B 公司非公开发行股份进行重大资产重组，B 公司以其所拥有的 15 家全资子公司的股权等对应的净资产作为认购非公开发行股票的对价，该交易为非同一控制下企业合并。2×13 年 12 月 28 日收到中国证监会核准后，双方进行了资产交割，将购买日确定在 2×13 年 12 月 31 日。

截至 2×13 年 12 月 31 日，B 公司投入的 15 家子公司全部办妥变更后的企业法人营业执照，股东变更为 A 公司。2×13 年 12 月 30 日，双方签订移交资产约定书，约定自 2×13 年 12 月 30 日起 B 公司将标的资产交付上市公司，同时，A 公司自 2×13 年 12 月 31 日起接收该等资产与负债并向这些子公司派驻了董事、总经理等高级管理人员，对标的资产开始实施控制。

2×14 年 1 月，会计师事务所对 A 公司截至 2×13 年 12 月 31 日的注册资本进行了审验，并出具了验资报告。2×14 年 2 月，A 公司本次增发的股份在中国证券登记结算有限责任公司上海分公司办理了股权登记手续。

问题：购买日是否应该判断为 2×13 年 12 月 31 日？

解析：本案例中，截至 2×13 年 12 月 31 日，该项交易已经取得了所有必要的审批，15 家目标公司全部完成了营业执照变更，双方签订了移交资产约定书。上市公司已经向被购买方派驻了董事、总经理等高级管理人员，对被购买方开始实施控制。虽然作为合并对价增发的股份在 2×14 年 2 月才办理了股权登记手续，但由于企业合并交易在 2×13 年已经完成所有的实质性审批程序，且 A 公司已经实质上取得了对 15 家目标公司的控制权，可以合理判断购买日为 2×13 年 12 月 31 日。

【案例】A公司是上市公司，2×13年9月，A公司董事会审议同意A公司以1500万元的价格收购B公司70%股权。9月18日，A公司与出让方签订《股权转让协议》，约定以2×13年7月31日为股权收购基准日，上市公司有权享有B公司于基准日之后的利润、并承担相应的亏损，同时约定如果B公司2×13年7月31日至9月30日的实际净损益与股权收购基准日双方均认可的预计净损益严重不符（波动大于20%），双方将相应调整购买对价；9月30日，上市公司股东大会审议通过该议案，股权转让款项于同日以三方抵债的方式支付。B公司董事会也于9月30日进行改选，改选后，A公司派驻的董事占B公司董事会多数席位。此外，由于B公司2×13年7月31日至9月30日的实际净损益与预计净损益并无重大差异，无须调整对价。

A公司认为，根据协议，A公司有权享有B公司于2×13年7月31日之后的利润并承担亏损，这说明B公司70%的股权于2×13年7月31日之后所带来的收益即归A公司所有，A公司从2×13年7月31日开始即拥有了B公司70%的股权，应该以2×13年7月31日作为对B公司的购买日。

问题：A公司的购买日判断是否恰当？

解析：恰当。本案例中，9月30日A公司股东大会审议通过该议案之后，假定不再需要其他审批机关的批准，这说明该交易取得了必要的批准；9月30日也以三方抵债的方式支付了对价；A公司在B公司的董事会中也占有了多数席位，A公司从当日开始实际控制B公司的财务和经营政策，并根据协议约定享有基准日之后的利润，应该以9月30日为购买日。

### 3. 确定非同一控制下企业合并成本

**企业合并成本=支付的现金或非现金资产的公允价值+发行或承担债务的公允价值+发行的权益性证券的公允价值**

(1) 确定非现金资产的公允价值

指含税公允价。

(2) 确定所发行权益性证券的公允价值

① 购买日存在公开报价的权益性证券，其公开报价（收盘价）是确定公允价值的最好证据。

② 购买日权益性证券的公开报价不可靠，或者购买方发行的权益性证券不存在公开报价，则该权益性证券的公允价值可以参照其在购买方公允价值中所占权益份额，或者是参照在被购买方公允价值中获得的权益份额，按两者当中有明确证据支持的一个进行估价。

(3) 或有对价的公允价值

### 4. 购买方为进行企业合并发生的有关费用的处理

与同一控制下企业合并发生的有关费用处理的方法相同。

### 5. 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

(1) 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。

(2) 企业合并中取得无形资产的确认。

①企业合并中取得的无形资产在其购买日公允价值能够可靠计量的情况下应单独予以确认。

②非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：源于合同性权利或其他法定权利；能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

【思考题】1月1日，甲公司与乙公司签订股权转让协议，取得乙公司持有的丙公司80%股权。购买日前，甲公司、乙公司不存在关联方关系。购买日，丙公司可辨认净资产账面价值为13 000万元，公允价值为14 000万元，其差额资料如下：

①购买日，丙公司有一项已经入账的无形资产为5 600万元，公允价值为6 500万元。②购买日，丙公司有一项非专利技术，个别报表未确认无形资产，但存在其公允价值为100万元。

则：在购买日甲公司合并财务报表中合并取得的无形资产按6 600万元（6 500+100）计量。假定所得税税率为25%，甲公司购买日调整分录为：

借：无形资产 1 000  
贷：递延所得税负债 250  
    资本公积 750

### (3) 企业合并中产生或有负债的确认

对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

【思考题】A公司合并B公司，之前两者不存在关联方关系。假定购买日被购买企业B公司存在一项未决诉讼，B公司预计败诉的可能性为40%，如果败诉很可能赔偿金额为100万元，即公允价值能够合理确定。按照会计准则规定，B公司不确认预计负债。但是A公司在合并财务报表中，于购买日需要确认该负债。假定所得税税率为25%，A公司购买日调整分录为：

借：递延所得税资产 25  
    资本公积 75  
贷：预计负债 100

(4)对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方不应予以考虑。

在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

### 6. 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理

购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应视情况分别处理：

(1)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。视企业合并方式不同，控股合并情况下，该差额是指合并财务报表中应予列示的商誉；

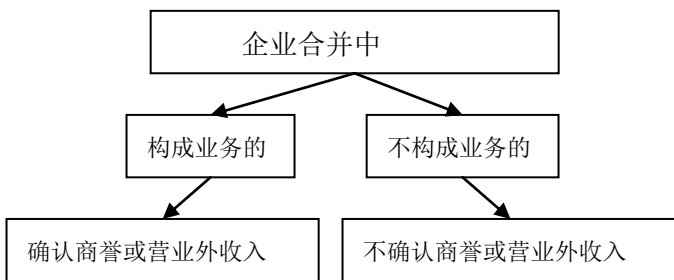
吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，企业应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定对其进行减值测试，对于可收回金额低于账面价值的部分，应计提减值准备。

(2) 企业合并成本小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，应计入合并当期损益。在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中。在吸收合并的情况下，上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，应计入合并当期购买方的个别利润表。

我国上市公司 2010 年执行企业会计准则情况分析报告分析发现，2010 年因企业合并产生的商誉为 121.15 亿元，计入营业外收入的金额 0.30 亿元。

(3) 特别关注：



如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理。

**【思考题】**2017 年 2 月 1 日，甲公司通过司法拍卖拍得 A 上市公司 30 000 万股股权，占 A 上市公司 51% 的有表决权股份，支付银行存款 15 000 万元，该日，A 上市公司货币资金为 12 000 万元，股东权益为 12 000 万元。甲公司确认商誉或营业外收入？

**【答案】**甲公司对拍卖拍得 A 上市公司在合并报表中应当按照权益性交易的原则进行会计处理，不得确认商誉或营业外收入。

**【案例】**实务中常见的“不构成业务”的借壳上市交易主要包括以下三种类型：

① 上市公司通过一定的交易安排置出全部资产负债（即“空壳”上市公司），非上市公司的股东通过以持有的股权或资产认购上市公司向其定向发行的股票，成为发行后上市公司的控股股东，从而实现非上市公司“借壳上市”。

② 上市公司除现金和金融资产外无其他非货币性资产，非上市公司的股东通过认购上市公司向其定向发行的股票成为发行后上市公司的控股股东，从而实现非上市公司借壳上市。

③ 上市公司和非上市公司进行重大资产置换，在上市公司向非上市公司的股东出售其全部资产负债的同时，上市公司从非上市公司的股东处购入其持有的非上市公司的股权，上述两项交易的价款差额由上市公司向非上市公司的股东定向发行股票进行支付，由此实现非上市公司借壳上市。

上述类型的借壳上市交易，一般可以认定为被购买的上市公司不构成业务。

### 【案例】业务的判断

A 公司是不锈钢线材行业的上市公司，通过签订资产收购协议，A 公司从第三方 B 公司收购了与吊装、过磅业务相关的资产，包括应收账款、机器设备、在建工程以及相关的订单处理系统和经营系统。同时 B 公司相关业务人员全部转入 A 公司并重新签订了劳动合同。B 公司具有吊装、过磅业务相关产出能力。购入的吊装及过磅业务相关资产的账面价值为 2 400 万元。根据评估报告，前述资产成本法评估值为 2 100 万元，收益法评估值为 6 400 万元。买卖双方达成协议，按收益法评估值 6 400 万元确定交易价格，评估增值 4 000 万元。

问题：A 公司从 B 公司购买的是一组资产还是一项业务？

解析：

本案例中 A 公司虽然采用了资产收购的法律形式，但其购买对象究竟是一组打包的资产，还是实质上购买一项业务，应结合所取得相关资产、加工处理过程等进行综合判断。

首先，A 公司购入的这组资产包括与吊装、过磅业务相关的实物资产（如固定资产、在建工程）、人员投入以及与之相联系的加工处理过程（如订单处理系统和经营系统），B 公司同时具有吊装、过磅业务的产出能力。这些因素综合起来考虑，A 公司收购的这组资产很可能是一项业务。其次，买卖双方所达成的购买价 6 400 万元依据收益法评估值而设定，该值远高于这组资产的账面价值 2 400 万元和成本法评估值，可能是商誉存在的迹象。当然，在确定商誉是否存在之前，A 公司应当充分考虑在计算购买价格与可辨认净资产于购买日公允价值的差额时，该被购买组合中的资产负债是否是基于购买日公允价值、所有可辨认的无形资产（如以合同为基础的长期客户关系等）是否全部被明确地识别、确认和正确评估。如果确实存在商誉，且没有相反证据表明该组资产不是一项业务，参考国际财务报告准则应用指南，A 公司收购的这组资产应作为一项业务进行会计处理。

## 7. 企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整

按照购买法核算的企业合并，基本原则是确定公允价值，无论是作为合并对价付出的各项资产的公允价值，还是合并中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定的，合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。

### （1）购买日后 12 个月内对有关价值量的调整

合并当期期末，对合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，即进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。

【思考题】A 企业于 20×7 年 9 月 30 日对 B 公司进行吸收合并，合并中取得的一项固定资产不存在活跃市场，为确定其公允价值，A 企业聘请了有关的资产评估机构对其进行评估。至 A 企业 20×6 年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。A 企业在其 20×7 年财务报告中对该项固定资产暂估的价值为 30 万元，预计使用年限为 5 年，净残值为 0，按照直线法计提折旧。该项企业合并中 A 企业确认商誉 120 万元。本例中假定 A 企业不编制中期财务报告。

20×8年4月，A企业取得了资产评估报告，确认该项固定资产的价值为45万元。则A企业应视同在购买日确定的该项固定资产的公允价值为45万元，相应调整20×7年财务报告中确认的商誉价值(调减15万元)及利润表中的折旧费用(调增0.75万元=15/5×3/12)。进行有关调整后，A企业在其20×8年会计报表附注中应对有关情况作出说明。

### (2) 超过规定期限后的价值量调整

自购买日算起12个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理。

实务中，对于购买日之后的价值调整，存在一些理解上的误区。一些企业简单地认为，自购买日起12个月内发生的价值调整，都应该调整商誉；而自购买日起12个月后发生的价值调整，都应该作为前期差错。

事实上，企业在对购买日之后发生的价值调整进行处理时，应该基于被购买方资产负债按照购买日的公允价值计量的原则去分析。购买日后新取得的信息和证据表明这些资产负债原在购买日确定的公允价值需要进行调整的，才应该调整商誉。

(3) 在企业合并中，购买日取得的被购买方在以前期间发生的经营亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额的，但在购买日不符合递延所得税资产的确认条件的，不应予以确认。购买日后12个月内，如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，购买方应当确认相关的递延所得税资产，同时减少由该企业合并产生的商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益(所得税费用)。比如，购买方在购买日之前研发某种新产品，暂时无法合理预计该研发是否成功及新产品的市场前景，因此，购买方在购买日无法可靠确定所取得的被购买方的可抵扣暂时性差异、在可预见的未来是否很可能取得用来抵扣该暂时性差异的纳税所得额，但购买日后12个月内，由于该产品开发成功投产并迅速打开了市场，预计未来将获得足够的应纳税所得额以抵扣该差异。在这种情况下，购买方应当对在购买日存在的可抵扣暂时性差异确认其递延所得税资产，同时冲减由该企业合并产生的商誉，如果商誉金额不足冲减，则其差额部分计入当期所得税费用。

除上述情况以外(比如，购买日后超过12个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现)，如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益(所得税费用)，不得调整商誉金额。

**【例·计算分析题】**某非同一控制下的企业合并，因会计准则规定与适用税法规定的处理方法不同在购买日产生可抵扣暂时性差异300万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为25%。购买日因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产75(300×25%)万元。购买日确认的商誉金额为2000万元。该项合并1年以后，因情况发生变化，企业预计能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣原合并时产生的300万元可抵扣暂时性差异的影响，企业应进行以下账务处理：

借：递延所得税资产                   75

贷：所得税费用 75

如上述企业预计能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣原合并时产生的 300 万元可抵扣暂时性差异的影响的情况发生于购买日之后的 1 年之内，则企业应对合并时进行的会计处理进行追溯调整：

借：递延所得税资产 75  
 贷：商誉 75

### 8. 购买日合并财务报表的编制

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的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，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小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，企业合并准则中规定应计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

#### (二) 非同一控制下的控股合并的会计处理

##### 1. 购买日个别报表的会计处理

借：长期股权投资【按照购买日的公允价值确认】  
 贷：资产类科目【支付合并对价的账面价值】  
     营业外收入【固定资产等的公允价值与账面价值的差额】  
     投资收益【投资的公允价值与账面价值的差额】  
     主营业务收入【以库存商品作为合并对价】

##### 2. 购买日合并报表的会计处理（假定需要考虑所得税因素）

###### (1) 购买日计算合并商誉

**合并商誉 = 企业合并成本 - 合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值（考虑所得税后）的份额**

###### (2) 购买日编制合并财务报表

###### ① 调整分录（将子公司的账面价值调整为公允价值）

借：存货、固定资产等【评估增值】  
     递延所得税资产【评估减值确认递延所得税的影响】  
 贷：应收账款等【评估减值】  
     递延所得税负债【评估增值确认递延所得税的影响】  
     资本公积【差额】

###### ② 抵销分录

借：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

【例·综合题】A 公司有关企业合并的资料如下：

(1) 2016 年 4 月，A 公司与 B 公司控股股东 C 公司签订协议，协议约定：A 公司向 C 公司定向发行本公司股票以换取 C 公司持有 B 公司 60% 的股权，其数量为 A 公司董事会公告的前 20 个交易日公司股票交易均价来确定需发行的股份数，A 公司董事会决议公告日（2016 年 4 月）前 20 个交易日公司股票交易均价 9.6 元 / 股，此次交易中 A 公司向 C 公司非公开发行股份 5 956 万股。双方确定的评估基准日为 2016 年 4 月 30 日。

B 公司经评估确定 2016 年 4 月 30 日的可辨认净资产公允价值（不含递延所得税资产和负债）为 80 000 万元。A 公司该并购事项于 2016 年 5 月 10 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2016 年 6 月 30 日发行，当日收盘价每股 10 元。A 公司于 6 月 30 日起主导 B 公司财务和经营政策。以 2016 年 4 月 30 日的评估值为基础，B 公司可辨认净资产于 2016 年 6 月 30 日的账面价值为 96 000 万元（其中股本为 10 000 万元、资本公积为 70 000 万元、其他综合收益为 7 000 万元、盈余公积为 3 000 万元、未分配利润为 6 000 万元）。B 公司可辨认净资产的公允价值为 100 000 万元（不含递延所得税资产和负债），其差额 4 000 万元为下列事项造成：

项目	账面价值	公允价值	评估差额
应收账款	8 900	8 000	-900
存货	19 000	19 500	500
固定资产	10 000	12 000	2 000
无形资产	0	3 000	3 000
或有负债	0	600	600
合计	--	--	4 000

上述或有负债为 B 公司因未决诉讼案件而形成的，B 公司预计该诉讼不是很可能导致经济利益流出企业，但是如果败诉确定赔偿金额为 600 万元，故 B 公司未确认预计负债。购买日，B 公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，两家公司适用的所得税税率均为 25%。B 公司中的资产和负债的账面价值与计税基础相同。

A 公司向 C 公司发行股票后，C 公司持有 A 公司发行在外的普通股的 9%，不具有重大影响。A 公司在此项交易前与 C 公司无关联方关系。A 公司为核实 B 公司的资产负债，支付评估费用 60 万元；A 公司为发行股票支付佣金手续费 800 万元。A 公司购买日的个别财务报表及合并财务报表的会计处理如下：

①确定 A 公司合并 B 公司的类型，并说明理由。

该项合并为非同一控制下企业合并。理由：A 公司与 C 公司在此项交易前不存在关联方关系。

②A 公司购买日个别报表的会计分录

借：长期股权投资 (5 956×10) 59 560



贷：股本	5 956
资本公积 (5 956×9-800)	52 804
银行存款	800
借：管理费用	60
贷：银行存款	60

## ③购买日在合并报表应确认的商誉

A 公司合并中取得 B 公司可辨认净资产的公允价值 =  $100\ 000 - 4\ 000 \times 25\% = 99\ 000$  (万元)  
 或 =  $96\ 000 + 4\ 000 \times 75\% = 99\ 000$  (万元)

合并商誉 =  $59\ 560 - 99\ 000 \times 60\% = 160$  (万元)

## ④编制 A 公司在购买日合并资产负债表中的调整、抵销分录

借：存货	500
固定资产	2 000
无形资产	3 000
递延所得税资产 (1 500×25%)	375
贷：应收账款	900
预计负债	600
递延所得税负债 (5 500×25%)	1 375
资本公积 (4000×75%)	3 000
借：股本	10 000
资本公积 (70 000+3 000)	73 000
其他综合收益	7 000
盈余公积	3 000
未分配利润	6 000
商誉	160
贷：长期股权投资	59 560
少数股东权益 (99 000×40%)	39 600

(2) 2016 年 12 月, B 公司个别财务报表中 2016 年下半年实现净利润 9 000 万元, 提取盈余公积 900 万元, 分配的现金股利 1 000 万元, 其他综合收益增加 625 万元。截至 2016 年末, 应收账款按购买日评估确认的金额收回, 评估确认的坏账已核销; 购买日发生的评估增值的存货, 本年已全部对外销售; 购买日评估增值的固定资产、无形资产采用直线法计提折旧、摊销, 尚可使用年限为 5 年; 购买日确认的 B 公司诉讼已经败诉, 实际赔偿金额为 600 万元。2016 年 12 月末的 A 公司相关会计处理如下:

①计算至 2016 年 12 月调整后的 B 公司净利润 =  $9\ 000 + \text{应收账款 } 900 \times 75\% - \text{存货 } 500 \times 75\% - \text{固定资产、无形资产折旧摊销 } (2\ 000 + 3\ 000) / 5 \div 2 \times 75\% + \text{诉讼已经败诉 } 600 \times 75\% = 9\ 375$  (万元)

②计算至 2016 年 12 月末 B 公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产 = 购买日子公司可辨认净资产的公允价值  $99\ 000 + \text{子公司调整后的净利润 } 9\ 375 - \text{子公司分配的现金股利 } 1\ 000 + \text{子公司其他综合收益 } 625 = 108\ 000$  (万元) 【注: 抵销分录如下: 】

借：股本	10 000
资本公积 (70 000+4 000×75%)	73 000
其他综合收益 (7 000+625)	7 625
盈余公积 (3 000+900)	3 900
年末未分配利润 (6 000+9 375-900-1 000)	13 475
商誉 (64 960-108 000×60%)	160
贷：长期股权投资	(59 560+9 375×60%-1 000×60%+625×60%) 64 960
少数股东权益	(108 000×40%) 43 200

【例·综合题】接上题。2017年1月1日，A公司与另一子公司(D公司)协商，将持有的全部B公司股权转让给D公司，同日D公司支付价款64900万元给A公司，并于当日起主导B公司财务和经营政策。其他资料同上。D公司相关会计处理如下：

(1) 确定D公司合并B公司的类型，说明理由。

该交易为同一控制下企业合并。理由：B、D公司在合并前后均受A公司最终控制。

(2) 计算B公司应并入D公司合并财务报表的净资产的价值。

【分析】合并方编制财务报表时，在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债(包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。

合并财务报表的净资产的价值=至2016年12月末(或2017年1月1日)B公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产108 000+商誉160=108 160(万元)

(3) 编制2017年1月1日D公司个别报表对B公司长期股权投资的会计分录

借：长期股权投资	(108 000×60%+160)	64 960
贷：银行存款		64 900
资本公积		60

与上述A公司2016年末编制的合并报表有关抵销长期股权投资的金额一致，即相对于最终控制方而言的账面价值。

(4) 编制2017年1月1日合并日的抵销分录(不考虑其他调整分录)

借：股本	10 000
资本公积 (70 000+4 000×75%)	73 000
其他综合收益 (7 000+625)	7 625
盈余公积 (3 000+900)	3 900
年末未分配利润 (6 000+9 375-900-1 000)	13 475
商誉 (64 960-108 000×60%)	160
贷：长期股权投资	(108 000×60%+160) 64 960
少数股东权益	(108 000×40%) 43 200

【提示】D公司合并日2017年1月1日与最终控制方A公司2016年12月31日编制的抵销分录应完全一致。

**知识点三：年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录（★★★）**

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题年年涉及本知识点的内容，通常情况下是综合题。考点是合并类型、购买日的确定，购买日个别财务报表的初始投资成本的确认，购买日及其年末合并财务报表的相关调整、抵销分录的编制。

**（一）对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）**
**1. 同一控制下企业合并中（包括直接投资）取得的子公司**

如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整。

**2. 非同一控制下企业合并中取得的子公司**

除应考虑与母公司会计政策和会计期间不一致而调整子公司个别财务报表外，还应当通过编制调整分录，根据购买日该子公司可辨认资产、负债的公允价值，对子公司的个别财务报表进行调整。以非同一控制下控股合并为例说明会计处理方法：

假定购买日子公司资产和负债的公允价值与计税基础之间形成了暂时性差异，且符合确认递延所得税的条件。

第一年：	第二年：
（1）仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值 借：存货 【评估增值】 固定资产 【评估增值】 递延所得税资产【评估减值确认的】 贷：应收账款【评估减值】 递延所得税负债【评估增值确认的】 资本公积 【差额】	（1）仍然将购买日子公司的账面价值调整为公允价值 借：年初未分配利润 固定资产等 递延所得税资产 贷：年初未分配利润 递延所得税负债 资本公积
（2）期末调整其账面价值 借：营业成本【购买日评估增值的存货对外销售】 管理费用【补计提折旧、摊销】 应收账款 贷：存货 固定资产（累计折旧） 无形资产（累计摊销） 资产减值损失【按评估确认的金额收回，坏账已核销】	（2）期末调整其账面价值 借：年初未分配利润 年初未分配利润 年初未分配利润 贷：年初未分配利润 固定资产（累计折旧） 无形资产（累计摊销） 年初未分配利润 调整本年： 借：管理费用【补计提折旧】 贷：固定资产（累计折旧）
借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 所得税费用（或借方）	借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 年初未分配利润（或借方）

	调整本年： 借：递延所得税负债 贷：所得税费用
--	-------------------------------

(二) 将对子公司的长期股权投资调整为权益法(调整分录)

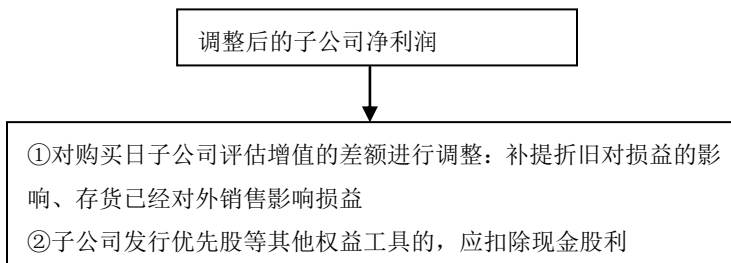
第一年：

(1) 对于应享有子公司当期实现净利润的份额

借：长期股权投资【子公司调整后净利润×母公司持股比例】

贷：投资收益

按照应承担子公司当期发生的亏损份额，做相反分录。



【提示】子公司发行优先股等其他权益工具的，应如何计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”？

答：子公司发行累积优先股等其他权益工具的，无论当期是否宣告发放其股利，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期宣告发放的归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

(2) 对于当期子公司宣告分派的现金股利或利润

借：投资收益

贷：长期股权投资

(3) 对于子公司其他综合收益变动

借：长期股权投资

贷：其他综合收益

或做相反分录。

(4) 对于子公司除净损益、分配股利、其他综合收益以外所有者权益的其他变动

借：长期股权投资

贷：资本公积

或做相反分录。

第二年

(1) 将上年长期股权投资的有关核算按权益法进行调整

借：长期股权投资

贷：年初未分配利润  
    其他综合收益  
    资本公积

或做相反分录。

(2) 其他调整分录比照上述第一年的处理方法。

### (三) 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

借：股本【子公司期末数】

    资本公积【子公司：期初数+评估增值+本期增减】

    其他综合收益【子公司：期初数+本期增减】

    盈余公积【子公司：期初数+本期提取盈余公积】

    年末未分配利润【子公司：期初数+调整后净利润-本期提取盈余公积-本期分配股

利】

    商誉【长期股权投资的金额大于享有子公司持续计算的可辨认净资产公允价值份额】

贷：长期股权投资【调整后的母公司金额即权益法的账面价值】

    少数股东权益

### (四) 母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

    少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

    年初未分配利润【子公司】

贷：提取盈余公积【子公司本期计提的金额】

    向股东分配利润【子公司本期分配的股利】

    年末未分配利润【从上笔抵销分录抄过来的金额】

【例·综合题▲】甲公司有关企业合并的资料如下：

2016年1月3日，甲公司与乙公司签订购买乙公司持有的丙公司80%股权的合同。合同规定：甲公司向乙公司定向发行5111万股本公司股票，以换取乙公司持有丙公司80%的股权。甲公司定向发行的股票按规定为每股4.8元，双方确定的评估基准日为2016年5月30日。合同经双方股东大会批准后生效。购买丙公司80%股权时，甲公司与乙公司不存在关联方关系。

(1) 购买丙公司80%股权的合同执行情况如下：

①2016年4月2日，甲公司和乙公司分别召开股东大会，批准通过了该购买股权的合同。

②以丙公司2016年5月30日净资产评估值为基础，丙公司经评估确定2016年5月30日的可辨认净资产公允价值（不含递延所得税资产和负债）为32000万元。甲公司该并购事项于2016年6月1日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于2016年6月30日发行，当日收盘价为每股6元。

③甲公司和乙公司均于2016年6月30日办理完毕上述相关股权登记手续。交易后乙公司持有甲公司在外发行的普通股股份的6%，不具有重大影响。甲公司为定向增发普通股股票，支付券商佣金及手续费300万元。为核查丙公司资产价值，支付资产评估费60万元，以银行存款支付。

④甲公司于2016年6月30日对丙公司董事会进行改组，并取得控制权。



递延所得税资产 (200×25%)	50
贷: 应收账款	100
预计负债	100
递延所得税负债 (2 200×25%)	550
资本公积 (2 000×75%)	1 500
借: 股本	13 000
资本公积 (20 000+1 500)	21 500
其他综合收益	2 000
盈余公积	100
未分配利润	900
商誉 (30 666 - 37 500×80%)	666
贷: 长期股权投资	30 666
少数股东权益 (37 500×20%)	7 500

(2) 2016 年 7 月 1 日至 12 月 31 日丙公司个别报表确认净利润 3 000 万元, 提取盈余公积 300 万元; 2016 年丙公司宣告分派现金股利 1 000 万元, 丙公司可供出售金融资产公允价值变动增加 400 万元, 丙公司其他所有者权益变动 100 万元。

丙公司 2017 年个别报表确认净利润 5 020 万元, 提取盈余公积 500 万元; 2017 年宣告分派普通股现金股利 2 000 万元, 丙公司可供出售金融资产公允价值变动减少 80 万元。此外 2017 年丙公司发行了一项年利率为 8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积优先股, 丙公司确认为其他权益工具 1 500 万元, 2017 年已宣告但尚未发放不可累积优先股现金股利 15 万元。

【要求及答案】甲公司 2016 年末和 2017 年末抵销、调整分录。

2016 年	2017 年
①将子公司账面价值调整为公允价值	①将子公司账面价值调整为公允价值
借: 存货 800 固定资产 400 无形资产 1000 递延所得税资产 (200×25%) 50 贷: 应收账款 100 预计负债 100 递延所得税负债 (2200×25%) 550 资本公积 (2000×75%) 1500	借: 年初未分配利润 800 固定资产 400 无形资产 1000 递延所得税资产 50 贷: 年初未分配利润 100 年初未分配利润 100 递延所得税负债 550 资本公积 1500
借: 营业成本 800 应收账款 100 管理费用 60 预计负债 100	借: 年初未分配利润 800 年初未分配利润 100 年初未分配利润 60 年初未分配利润 100

贷：存货 800 资产减值损失 100 固定资产 (400/20×6/12) 10 无形资产 (1 000/10×6/12) 50 营业外支出 100 借：递延所得税负债 (860×25%) 215 贷：递延所得税资产 (200×25%) 50 50 所得税费用 165	贷：年初未分配利润 800 年初未分配利润 100 固定资产 10 无形资产 50 年初未分配利润 100 借：递延所得税负债 215 贷：递延所得税资产 50 年初未分配利润 165
-----	借：管理费用 120 贷：固定资产 (累计折旧) (400/20) 20 无形资产 (累计摊销) (1 000/10) 100 借：递延所得税负债 (120×25%) 30 贷：所得税费用 30
②按照权益法调整长期股权投资的账面价值	②按照权益法调整长期股权投资的账面价值
2016 年丙公司实现净利润	调整上年
调整后的 2016 年 12 月 31 日净利润为：调整前 3 000+对购买日评估差额的调整[-800-60+100+100+165] = 2505 (万元) 或=调整前 3000+ [-800×75%-60×75%+100×75%+100×75%] = 2505 (万元) 借：长期股权投资 (2505×80%) 2004 贷：投资收益 2004	借：长期股权投资 2004 贷：年初未分配利润 2004
分派现金股利 1000 万元 借：投资收益 (1000×80%) 800 贷：长期股权投资 800	借：年初未分配利润 800 贷：长期股权投资 800
其他综合收益变动增加 400 万元 借：长期股权投资 (400×80%) 320 贷：其他综合收益 320	借：长期股权投资 320 贷：其他综合收益 320
其他所有者权益变动增加 100 万元 借：长期股权投资 (100×80%) 80	借：长期股权投资 80 贷：资本公积 80





少数股东权益 (39505×20%) 7901 <b>【思考题】</b> 按购买日公允价值持续计算的 2016 年末丙公司可辨认净资产的公允价值? $37\ 500+2505-1000+400+100=39505$	少数股东权益 (43840×20%) 8768 <b>【思考题】</b> 按购买日公允价值持续计算的 2017 年末丙公司可辨认净资产的公允价值? $39505+4915-2000-80+1500=43840$
⑤甲公司 2016 年投资收益与利润分配抵销	⑤甲公司 2017 年投资收益与利润分配抵销
借: 投资收益 (2505×80%) 2004 少数股东损益 (2505×20%) 501 年初未分配利润 900 贷: 提取盈余公积 300 向股东分配利润 1000 年末未分配利润 2105	借: 投资收益 (4 915×80%) 3 932 少数股东损益 (4 915×20%) 983 年初未分配利润 2105 贷: 提取盈余公积 500 向股东分配利润 2000 年末未分配利润 4520

**【例·多选题】**(2011 年) 甲公司 20×0 年 1 月 1 日购入乙公司 80% 股权, 能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。除乙公司外, 甲公司无其他子公司。20×0 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。20×0 年末, 甲公司合并财务报表中少数股东权益为 825 万元。20×1 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。20×1 年末, 甲公司个别财务报表中所有者权益总额为 8 500 万元。下列各项关于甲公司 20×0 年度和 20×1 年度合并财务报表列报的表述中, 正确的有 ( )。

- A. 20×1 年度少数股东损益为 0
- B. 20×0 年度少数股东损益为 400 万元
- C. 20×1 年 12 月 31 日少数股东权益为 0
- D. 20×1 年 12 月 31 日股东权益总额为 5 925 万元
- E. 20×1 年 12 月 31 日归属于母公司股东权益为 6 100 万元

**【正确答案】** BDE

**【答案解析】**选项 B, 20×0 年少数股东损益金额 = 2 000 × 20% = 400 (万元); 选项 A, 20×1 年少数股东损益金额 = -5 000 × 20% = -1 000 (万元); 选项 C, 20×1 年少数股东权益金额 = 20×0 年末 825 - 5 000 × 20% = -175 (万元); 选项 E, 20×1 年归属于母公司的股东权益 = 甲公司个别财务报表中所有者权益总额 8 500 + 2 000 × 80% - 5 000 × 80% = 6 100 (万元); 选项 D, 20×1 年股东权益总额 = 20×1 年归属于母公司的股东权益 + 20×1 年少数股东权益 = 6 100 - 175 = 5 925 (万元)。

### (五) 未实现内部销售利润的抵销

#### 1. 存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

**【一般思路】**假定母公司将成本为 80 万元的商品以售价 100 万元销售给子公司, 子公司未对外销售。

借: 营业收入 100 (母公司)

贷：营业成本      80（母公司）  
    存货            20（子公司）

第一年

(1) 期末抵销未实现内部销售利润

借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】

    贷：营业成本【倒挤】

        存货【期末内部购销形成的存货价值×销售企业的毛利率】

同时逆流交易情况下，在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

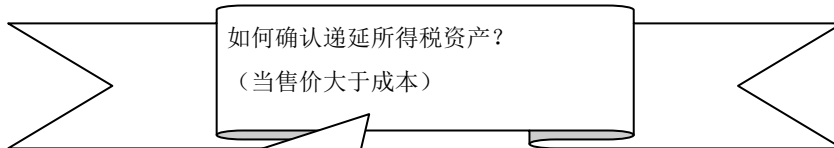
借：少数股东权益

    贷：少数股东损益

(2) 确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

    贷：所得税费用



$$\text{递延所得税资产发生额} = (\text{抵销分录中存货贷方发生额} - \text{借方发生额}) \times 25\%$$

抵销因抵销逆流存货交易发生的递延所得税对少数股东权益的份额。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东损益

    贷：少数股东权益

第二年

(1) 假定上期末未实现内部销售商品全部对集团外销售

借：年初未分配利润【上期期末内部购销形成的存货价值×销售企业的毛利率】

    贷：营业成本

(2) 假定当期内部购进商品全部对集团外销售

借：营业收入

    贷：营业成本

(3) 期末抵销未实现内部销售利润

借：营业成本

    贷：存货

(4) 确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

    所得税费用【差额】

    贷：年初未分配利润

所得税费用【差额】

【例·计算分析题】A公司为B公司的母公司，持有B公司的股权比例为80%。A、B公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%，所得税税率为25%，发出存货采用先进先出法计价，与税法规定相同。

(1)2016年B公司向A公司销售甲产品100件，每件价款为8万元，成本为6万元，至2016年末已对外销售甲产品70件。	(2)2017年B公司向A公司销售甲产品90件，每件售价为9万元，成本为8万元；至2017年末已对外销售甲产品20件。
借：营业收入 (100×8) 800 贷：营业成本 740 (倒挤) 存货 [30×(8-6)] 60 借：少数股东权益 (60×20%) 12 贷：少数股东损益 12	借：年初未分配利润 60 贷：营业成本 60 借：少数股东损益 12 贷：少数股东权益 (60×20%) 12 借：少数股东权益 12 贷：年初未分配利润 12
	借：营业收入 (90×9) 810 贷：营业成本 810 借：营业成本 [10×(8-6)+90×(9-8)] 110 贷：存货 110 借：少数股东权益 (110×20%) 22 贷：少数股东损益 22
合并报表列报： 存货：30×6=180 (万元) 验算：个别报表 (30×8) + 合并报表 (-60) =180 (万元)	合并报表列报： 存货：10×6+90×8=780 (万元) 验算：个别报表 (10×8+90×9) + 合并报表 (-110) =780 (万元)
借：递延所得税资产 (60×25%) 15 贷：所得税费用 15 借：少数股东损益 (15×20%) 3 贷：少数股东权益 3	借：递延所得税资产 15 贷：年初未分配利润 15 借：年初未分配利润 (15×20%) 3 贷：少数股东权益 3 借：递延所得税资产 (110×25%-15) 12.5 贷：所得税费用 12.5 借：少数股东损益 (12.5×20%) 2.5 贷：少数股东权益 2.5

【例·计算分析题】甲公司是乙公司的母公司，所得税税率为25%，2016年和2017年有以下内部业务：

(1) 2016年乙公司从甲公司购进A商品500件，购买价格为每件6万元。甲公司A商品每件成本为4万元。2016年乙公司对外销售A商品400件，每件销售价格为9万元；年末结存A商品100件。2016年12月31日，A商品每件可变现净值为5万元。

借：营业收入 (500×6) 3 000  
 贷：营业成本 2 800  
 存货 [(6-4) ×100]200

借：存货——存货跌价准备 100  
 贷：资产减值损失 100

【分析：集团公司角度：成本  $100 \times 4 = 400$ ；可变现净值为  $100 \times 5 = 500$ ；不需要计提】

【分析：购进企业角度：成本  $100 \times 6 = 600$ ；可变现净值为  $100 \times 5 = 500$ ；计提减值 100】

借：递延所得税资产 25  
 贷：所得税费用 25

方法一：(200-100) ×25%=25

方法二：见表

2016 年	个别报表	合并报表	确认递延所得税资产
存货账面余额	$100 \times 6 = 600$ (计税基础)	$100 \times 4 = 400$	--
存货跌价准备	$100 \times (6 - 5) = 100$	0	--
存货账面价值	500	$400 - 0 = 400$	--
递延所得税资产	$100 \times 25\% = 25$	(计税基础 600 - 账面价值 400) ×25%=50	$50 - 25 = 25$

(2) 2017 年乙公司对外销售 A 商品 90 件；2017 年 12 月 31 日库存 10 件，A 商品每件可变现净值为 3 万元。

借：年初未分配利润 [(6-4) ×100]200  
 贷：营业成本 200  
 借：营业成本 [(6-4) ×10]20  
 贷：存货 20

存货跌价准备——集团

	2017 年初: 0
	2017 年计提: 10
	2017 年末: $10 \times (4-3) = 10$

存货跌价准备——购买企业

	2017 年初: 100
结转: $100 \times 90\% = 90$	2017 年计提: 20
	2017 年末: $10 \times (6-3) = 30$

借: 存货——存货跌价准备           100  
 贷: 年初未分配利润               100  
 借: 营业成本                        90  
 贷: 存货——存货跌价准备           90  
 借: 存货——存货跌价准备 (20-10) 10  
 贷: 资产减值损失                   10  
 借: 递延所得税资产                25  
 贷: 年初未分配利润                25  
 借: 所得税费用                      25  
 贷: 递延所得税资产                25  
 $(20-100+90-10) \times 25\% - 25 = -25$

【例·计算分析题】2016 年 7 月 31 日, 甲公司向其子公司(乙公司)销售一批原材料, 乙公司购入时作为工程物资入账并支付 300 万元货款, 该原材料在甲公司的账面价值为 200 万元, 至 2016 年末尚未耗用该批工程物资。2017 年在建工程全部领用该批工程物资, 至年末工程尚未完工。所得税税率为 25%。

2016 年	2017 年
借: 营业收入   300 贷: 营业成本       200 工程物资       100	借: 年初未分配利润 100 贷: 工程物资               100
	借: 工程物资 100 贷: 在建工程               100

借：递延所得税资产      25 贷：所得税费用      (100×25%) 25	借：递延所得税资产      25 贷：年初未分配利润 25
---	-----------------------------------

## 2. 固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

第一年

(1) 内部销售方为存货，购入方确认为固定资产

①将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销

借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】

    贷：营业成本【内部销售企业的成本】

        固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

【一般思路】假定母公司将成本为 70 万元的商品以售价 100 万元销售给子公司，子公司作为固定资产未对外销售。

借：营业收入              100（母公司）

    贷：营业成本              70（母公司）

        固定资产              30（子公司）

②将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销

借：固定资产——累计折旧

    贷：管理费用

③确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

    贷：所得税费用

(2) 内部销售方为固定资产，购入方也确认为固定资产

①将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销

借：营业外收入【内部销售企业的利得】

    贷：固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

②将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销

借：固定资产——累计折旧

    贷：管理费用

③确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

    贷：所得税费用

第二年：

①将期初未分配利润中包含的该未实现内部销售损益予以抵销，以调整期初未分配利润

借：年初未分配利润

    贷：固定资产——原价

②将内部交易形成的固定资产上期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销，以调整期初未分配利润

借：固定资产——累计折旧

贷：年初未分配利润

③将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销

借：固定资产——累计折旧

贷：管理费用

④确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

所得税费用【差额】

贷：年初未分配利润

所得税费用【差额】

【例·计算分析题】母公司持有子公司 80% 股权。2012 年 6 月 30 日子公司以 1 000 万元的价格将其生产的产品销售给母公司，其销售成本为 800 万元。母公司购买该产品作为管理用固定资产，当日达到预定可以使用状态。假设母公司对该固定资产按 5 年的使用期限计提折旧，预计净残值为零，采用直线法计提折旧。假定预计折旧年限、折旧方法和净残值与税法一致。税法规定，对于取得的固定资产以其历史成本计量。

【要求】根据上述资料作出母公司编制合并报表时的相关抵销分录。

【正确答案】

2012 年	2013 年
借：营业收入 1 000 贷：营业成本 800 固定资产 200	借：年初未分配利润 200 贷：固定资产 200
借：固定资产——累计折旧 (200/5×6/12) 20 贷：管理费用 20	借：固定资产——累计折旧 20 贷：年初未分配利润 20 借：固定资产——累计折旧 (200/5) 40 贷：管理费用 40
借：递延所得税资产 45 贷：所得税费用 [(200-20)×25%] 45 借：少数股东权益 [(200-20)×20%×75%] 27 贷：少数股东损益 27	借：递延所得税资产 45 贷：年初未分配利润 45 借：所得税费用 10 贷：递延所得税资产 10 [(200-20-40)×25%-45=-10] 借：少数股东权益 27 贷：年初未分配利润 27 借：少数股东损益 [(40-10)×20%] 6 贷：少数股东权益 6
合并报表列报： 固定资产：800-800/5/2=720 (万元) 验算：个别报表 (1 000-1 000/5/2) + 合并报	合并报表列报： 固定资产：800-800/5×1.5=560 (万元) 验算：个别报表 (1 000-1 000/5×1.5)



表 $(-200+20) = 720$ (万元)	+合并报表 $(-200+20+40) = 560$ (万元)
合并营业利润: $-800/5 \times 6/12 = -80$ (万元)	
验算: 个别报表 $(1\ 000-800-1\ 000/5/2)$ + 合并报表 $(-1\ 000+800+20) = -80$ (万元)	合并营业利润: $-800/5 \times 1 = -160$ (万元)
	验算: 个别报表 $(-1\ 000/5)$ + 合并报表 $(40) = -160$ (万元)

2014 年: (以下不再考虑少数股东损益等的抵销)

借: 年初未分配利润 200

贷: 固定资产——原价 200

借: 固定资产——累计折旧  $(20+40)$  60

贷: 年初未分配利润 60

借: 固定资产——累计折旧 40

贷: 管理费用 40

借: 递延所得税资产 35

贷: 年初未分配利润 35

借: 所得税费用 10

贷: 递延所得税资产 10

【 $(200-40 \times 2.5) \times 25\% - 35 = -10$ 】

【拓展】清理期间如何处理?

第一种情况: 假定母公司在 2017 年 6 月 30 日 (已经使用 5 年) 该固定资产使用期满时对其报废清理, 假定处置损失转入个别报表。编制抵销分录?

【正确答案】

2017 年

借: 年初未分配利润 200

贷: 营业外支出 200

借: 营业外支出  $(40 \times 4.5)$  180

贷: 年初未分配利润 180

借: 营业外支出 20

贷: 管理费用 20

合并编制

借: 年初未分配利润 20

贷: 管理费用 20

借: 递延所得税资产 5

贷: 年初未分配利润  $[(200-40 \times 4.5) \times 25\%]$  5

借: 所得税费用 5

贷: 递延所得税资产 5

第二种情况：假定 2016 年 6 月 30 日（已使用 4 年）母公司将该设备出售，并将处置损益计入营业外收入。编制有关抵销分录。

**【正确答案】**

借：年初未分配利润 200  
    贷：营业外收入 200  
借：营业外收入 (40×3.5) 140  
    贷：年初未分配利润 140  
借：营业外收入 20  
    贷：管理费用 20  
借：递延所得税资产 [(200-40×3.5)×25%] 15  
    贷：年初未分配利润 15  
借：所得税费用 15  
    贷：递延所得税资产 15

**【例·单选题】**（2010 年）甲公司及其子公司（乙公司）20×7 年至 20×9 年发生的有关交易或事项如下：（1）20×7 年 12 月 25 日，甲公司与乙公司签订设备销售合同，将生产的一台 A 设备销售给乙公司，售价（不含增值税）为 500 万元。20×7 年 12 月 31 日，甲公司按合同约定将 A 设备交付乙公司，并收取价款。A 设备的成本为 400 万元。乙公司将购买的 A 设备作为管理用固定资产，于交付当日投入使用。乙公司采用年限平均法计提折旧，预计 A 设备可使用 5 年，预计净残值为零。（2）20×9 年 12 月 31 日，乙公司以 260 万元（不含增值税）的价格将 A 设备出售给独立的第三方，设备已经交付，价款已经收取。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%。根据税法规定，乙公司为购买 A 设备支付的增值税进项税额可以抵扣；出售 A 设备按照适用税率缴纳增值税。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列问题。

（1）在甲公司 20×8 年 12 月 31 日合并资产负债表中，乙公司的 A 设备作为固定资产应当列报的金额是（ ）。

- A. 300 万元    B. 320 万元    C. 400 万元    D. 500 万元

**【正确答案】**B

**【答案解析】**甲公司 20×8 年 12 月 31 日合并资产负债表中，乙公司的 A 设备作为固定资产应当列报的金额=400-400/5=320（万元）。

（2）甲公司在 20×9 年度合并利润表中因乙公司处置 A 设备确认的损失是（ ）。

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

**【正确答案】**C

**【答案解析】**甲公司在 20×9 年度合并利润表中因乙公司处置 A 设备确认的损益=260-(400-400/5×2)=20（万元）。（即收益）

3. 无形资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

比照固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销的处理方法。

**【归纳总结】**母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应

当抵销，相关总结：

①对于涉及的增值税不能抵销，题目中若是给出了含税（增值税）金额，一定要注意转换为不含税金额。

②在内部交易购进资产过程中发生的运杂费和安装费等不能抵销。

③对于内部交易形成的固定资产注意：当月增加的固定资产，当月不提折旧；当月增加的无形资产，当月开始摊销。

④内部交易资产若是形成收益，第一年抵销分录中涉及递延所得税的一定是借记递延所得税资产，金额是抵销分录中的资产项目贷方金额减掉借方金额的差额乘以所得税税率；第二年连续编报的时候也是一样的道理。

#### 4. 母公司与子公司之间出租投资性房地产的抵销

【例·计算分析题】2017年1月1日，母公司A公司与子公司B公司签订租赁协议，将A公司一栋办公楼出租给B公司，租赁期开始日为协议签订日，年租金为85万元，租赁期为10年。B公司将租赁的资产作为其办公楼。A公司将该栋出租办公楼作为投资性房地产核算，并按公允价值进行后续计量。该办公楼租赁期开始日的公允价值为1660万元，2017年12月31日的公允价值为1750万元。该办公楼于2016年6月30日达到预定可使用状态并交付使用，其建造成本为1500万元，预计使用年限为20年，预计净残值为零。A公司对所有固定资产按年限平均法计提折旧。

分析：A公司个别报表的会计处理

借：投资性房地产	1 660
累计折旧	(1 500/20×6/12) 37.5
贷：固定资产（原价）	1 500
其他综合收益	197.5
借：投资性房地产	(1 750-1 660) 90
贷：公允价值变动损益	90

A公司在合并财务报表的会计处理：

从合并报表看，该办公楼仍然作为自用办公楼，作为固定资产列报。

借：固定资产（原价）	1 500
其他综合收益	197.5
公允价值变动损益	90
贷：投资性房地产	1 750
固定资产（累计折旧）	37.5
借：管理费用	(1 500/20) 75
贷：固定资产（累计折旧）	75
借：营业收入	85
贷：管理费用	85

#### 5. 母公司与子公司之间其他损益的抵销

【思考题】A公司为母公司，其子公司为戊公司，戊公司为一家五星级饭店。



贷：应收账款

(2) 内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

贷：资产减值损失

(3) 内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

第二年

(1) 内部应收账款抵销时

借：应付账款

贷：应收账款

(2) 内部应收账款计提的坏账准备抵销时

借：应收账款——坏账准备

贷：年初未分配利润

借（或贷）：应收账款——坏账准备

贷（或借）：资产减值损失

(3) 内部计提坏账准备涉及递延所得税资产抵销时

借：年初未分配利润

贷：递延所得税资产

借（或贷）：所得税费用

贷（或借）：递延所得税资产

**【例·计算分析题】**A 公司为母公司，B 公司为其子公司，各个公司的所得税税率均为 25%，税法规定计提的资产减值损失不得税前扣除。假定 A、B 公司均采用应收账款余额百分比法计提坏账准备，计提比例 1%，有关资料如下：(1) 2016 年 A 公司应收账款中对 B 公司应收账款为 2 000 万元（含增值税）；(2) 2017 年 A 公司应收账款中对 B 公司应收账款为 5 000 万元（含增值税）；抵销分录如下：

	2016 年	2017 年
(1) 将内部应收账款与应付账款相互抵销：	借：应付账款 2 000 贷：应收账款 2 000	借：应付账款 5 000 贷：应收账款 5 000
(2) 将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销：	借：应收账款——坏账准备(2 000×1%) 20 贷：资产减值损失 20	借：应收账款——坏账准备 20 贷：年初未分配利润 20 借：应收账款——坏账准备(5 000×1%—2 000×1%) 30 贷：资产减值损失 30
(3) 抵销递延所得税资产：	借：所得税费用(20×25%) 5 贷：递延所得税资产 5	借：年初未分配利润 5 贷：递延所得税资产 5 借：所得税费用(30×25%) 7.5 贷：递延所得税资产 7.5

**【例·计算分析题】**甲公司为上市公司，甲公司及其子公司（乙公司、丙公司）发生的有关交易或事项如下：2017 年末乙公司将应收账款账面价值为 3 000 万元（账面余额为 5 500 万元、已计提坏账准备为 2 500 万元），按照公允价值 3 100 万元出售给丙公司，并由丙公司享有或承担该应收账款的收益或风险。

要求：根据资料，编制乙公司、丙公司个别财务报表和甲公司合并财务报表中的会计分录。

**【正确答案】**

①乙公司个别财务报表会计分录

借：银行存款                    3 100  
    坏账准备                    2 500  
    贷：应收账款                    5 500  
        营业外收入                    100

理由：由于乙公司不再享有或承担处置应收账款的收益或风险，处置应收账款的风险和报酬已转移，符合金融资产终止确认的条件。

丙公司个别财务报表会计分录

借：应收账款                    3100  
    贷：银行存款                    3 100

②甲公司在其合并财务报表中的会计分录：

借：营业外收入                    100  
    贷：应收账款                    100

**2. 应收票据与应付票据、预付款项与预收款项等比照上述方法进行抵销处理。**

**3. 债券投资与应付债券的抵销处理**

(1) 债券投资与应付债券抵销时

借：应付债券【期末摊余成本】  
    投资收益【借方差额】  
    贷：持有至到期投资【期末摊余成本】  
        财务费用【贷方差额】

(2) 投资收益与财务费用抵销时

借：投资收益  
    贷：财务费用【孰低】

(3) 应付利息与应收利息的抵销时

借：应付利息【面值×票面利率】  
    贷：应收利息

**【例·计算分析题】**2017 年 1 月 1 日，甲公司支付价款 1 000 万元从二级市场购入乙公司当日发行的债券，面值 1 000 万元，票面利率 5%，按年支付利息，本金最后一次支出。

**【正确答案】**

(1) 2017 年 12 月 31 日

借：应付债券                    1 000

贷：持有至到期投资	1 000	
借：应付利息	50	
贷：应收利息		50
借：投资收益	50	
贷：财务费用		50

**【例·综合题】**（2013 年考题本小题 18 分）甲上市公司（以下简称“甲公司”）20×1 年至 20×3 年发生的有关交易或事项如下：

（1）20×1 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 20×1 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，甲公司每股 6 元的价格向其发行 6 000 万股本公司股票作为对价，取得乙公司 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政策；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。

20×2 年 1 月 5 日，甲公司办理完毕相关股权登记手续，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，完成该交易相关的验资程序，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）20×2 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，可辨认净资产的公允价值为 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；有一项固定资产的公允价值为 1 200 万元，账面价值为 720 万元，其预计尚可使用年限为 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 20×2 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）20×2 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 20×2 年底，甲公司尚未收到乙公司购买 A 产品价款。甲公司对账龄在一年以内的应收账款（含应收关联方款项）按账面余额的 5% 计提坏账准备。

（4）乙公司 20×2 年实现净利润 6 000 万元，其他综合收益增加 400 万元。乙公司 20×2

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 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 20×2 年向乙公司销售 A 产品形成的应收账款于 20×3 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 17%，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。

**【要求及答案(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。

①购买日为 20×1 年 12 月 31 日。

②理由：甲公司自 20×1 年 12 月 31 日起对乙公司实施控制，后续不存在实质性障碍。

③甲公司合并乙公司产生的商誉 =  $6\,000 \times 6.3 - 54\,000 \times 60\% = 5\,400$  (万元)。

④相关会计分录为：

借：长期股权投资	(6 000×6.3)	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

**【要求及答案(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 20×2 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。

甲公司对丙公司投资应采用权益法核算。理由：甲公司能够对丙公司决策施加重大影响。分录如下：

借：长期股权投资——投资成本	(9000×30%)	2700
贷：银行存款		2 600
营业外收入		100

甲公司 20×2 年持有丙公司股权应确认的投资收益 =  $[2\,400 \times 9/12 - (840 - 480) / 5 \times 9/12 - 1200 - 720] / 6 \times 9/12 \times 30\% = 505.8$  (万元)，应确认的其他综合收益 =  $-120 \times 9/12 \times 30\% = 27$  (万元)。有关账面价值调整的相关分录如下：

借：长期股权投资——损益调整	505.8
其他综合收益	27
贷：投资收益	505.8
长期股权投资——其他综合收益	27

**【要求及答案(3)】**编制甲公司 20×2 年 12 月 31 日合并乙公司财务报表相关的调整和抵销分录。

借：营业收入	300
--------	-----



贷：营业成本	216
固定资产——原值	84
借：固定资产——累计折旧	(84/5/2) 8.4
贷：管理费用	8.4
借：应付账款	351
贷：应收账款	351
借：应收账款——坏账准备	(351×5%) 17.55
贷：资产减值损失	17.55
借：长期股权投资	(3 600+240) 3 840
贷：投资收益	(6 000×60%) 3 600
其他综合收益	(400×60%) 240
借：股本	10 000
资本公积	20 000
其他综合收益	400
盈余公积	(9400+6000×10%) 10 000
未分配利润	(14600+6000-600) 20 000
商誉	(41 640-60 400×60%) 5 400
贷：长期股权投资	(个别 37 800+合并 3 840) 41 640
少数股东权益	24 160
借：投资收益	(6000×60%) 3 600
少数股东损益	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

【要求及答案(4)】编制甲公司 20×3 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期初未分配利润影响的会计分录。

借：年初未分配利润	84
贷：固定资产——原值	84
借：固定资产——累计折旧	8.4
贷：年初未分配利润	8.4
借：应收账款——坏账准备	(351×5%) 17.55
贷：年初未分配利润	17.55
借：资产减值损失	17.55
贷：应收账款——坏账准备	(351×5%) 17.55
或合并：	
借：资产减值损失	17.55
贷：年初未分配利润	17.55

**【例·综合题】**（2012 年考题）甲公司、乙公司 20×1 年有关交易或事项如下：（7）其他有关资料：①20×1 年 1 月 1 日前，甲公司与乙公司、丙公司均不存在任何关联方关系。②甲公司与乙公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策。③假定不考虑所得税及其他因素，甲公司和乙公司均按当年净利润的 10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。

（1）1 月 1 日，甲公司向乙公司控股股东丙公司定向增发本公司普通股股票 1 400 万股（每股面值为 1 元，市价为 15 元），以取得丙公司持有的乙公司 70%股权，实现对乙公司财务和经营政策的控制，股权登记手续于当日办理完毕，交易后丙公司拥有甲公司发行在外普通股的 5%。甲公司为定向增发普通股股票，支付券商佣金及手续费 300 万元；为核实乙公司资产价值，支付资产评估费 20 万元；相关款项已通过银行支付。

当日，乙公司净资产账面价值为 24 000 万元，其中：股本 6 000 万元、资本公积 5 000 万元、盈余公积 1 500 万元、未分配利润 11 500 万元；乙公司可辨认净资产的公允价值为 27 000 万元。乙公司可辨认净资产账面价值与公允价值的差额系由以下两项资产所致：①一批库存商品，成本为 8 000 万元，未计提存货跌价准备，公允价值为 8 600 万元；②一栋办公楼，成本为 20 000 万元，累计折旧 6 000 万元，未计提减值准备，公允价值为 16 400 万元。上述库存商品于 20×1 年 12 月 31 日前全部实现对外销售；上述办公楼预计自 20×1 年 1 月 1 日起剩余使用年限为 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

**【要求及答案】**计算甲公司取得乙公司 70%股权的成本，并编制相关会计分录。

甲公司对乙公司长期股权投资的成本 =  $15 \times 1\,400 = 21\,000$ （万元）

借：长期股权投资	21 000
管理费用	20
贷：股本	1 400
资本公积（ $14 \times 1\,400 - 300$ ）	19 300
银行存款（ $300 + 20$ ）	320

**【要求及答案】**计算甲公司在编制购买日合并财务报表时因购买乙公司股权应确认的商誉。  
 商誉 =  $21\,000 - 27\,000 \times 70\% = 2\,100$ （万元）

（2）2 月 5 日，甲公司向乙公司销售产品一批，销售价格为 2 500 万元（不含增值税额，下同），产品成本为 1 750 万元。至年末，乙公司已对外销售 70%，另外 30%形成存货，未发生跌价损失。

（3）6 月 15 日，甲公司以 2 000 万元的价格将其生产的产品销售给乙公司，销售成本为 1 700 万元，款项已于当日收存银行。乙公司取得该产品后作为管理用固定资产并于当月投入使用，采用年限平均法计提折旧，预计使用 5 年，预计净残值为零。至当年末，该项固定资产未发生减值。

（4）10 月 2 日，甲公司以一项专利权交换乙公司生产的产品。交换日，甲公司专利权的成本为 4 800 万元，累计摊销 1 200 万元，未计提减值准备，公允价值为 3 900 万元；乙公司将换入的专利权作为管理用无形资产使用，采用直线法摊销，预计尚可使用 5 年，预计净残值为零。乙公司用于交换的产品成本为 3 480 万元，未计提跌价准备，交换日的公允价值为 3 600 万元，乙公司另支付了 300 万元给甲公司；甲公司将换入的产品作为存货，至年末尚未出售。上述两项资产已于 10 月 10 日办理了资产划转和交接手续，且交换资产未发生减值。

(5) 12月31日,甲公司应收账款账面余额为2500万元,计提坏账准备200万元。该应收账款系2月份向乙公司赊销产品形成。

(6) 20×1年度,乙公司利润表中实现净利润9000万元,提取盈余公积900万元,因持有的可供出售金融资产公允价值上升计入当期其他综合收益的金额为500万元。当年,乙公司向股东分配现金股利4000万元,其中甲公司分得现金股利2800万元。

**【要求及答案】**编制甲公司20×1年12月31日合并乙公司财务报表时按照权益法调整长期股权投资的会计分录。

调整后的乙公司20×1年度净利润=9000-(8600-8000)-[16400-(20000-6000)]/10=9000-600-240=8160(万元)

借:长期股权投资(8160×70%) 5712

贷:投资收益 5712

借:长期股权投资(500×70%) 350

贷:其他综合收益 350

借:投资收益(4000×70%) 2800

贷:长期股权投资 2800

**【要求及答案】**编制甲公司20×1年12月31日合并乙公司财务报表的各项相关抵销分录。

①借:营业收入 2500

贷:营业成本 2275

存货[(2500-1750)×30%]225

②借:营业收入 2000

贷:营业成本 1700

固定资产 300

借:固定资产(累计折旧)(300/5/2) 30

贷:管理费用 30

③借:营业外收入[3900-(4800-1200)]300

营业收入 3600

贷:营业成本 3480

无形资产 300

存货 120

借:无形资产(累计摊销)(300/5×3/12) 15

贷:管理费用 15

**【按照最新会计准则规定】**甲公司换入乙公司的产品属于逆流交易,应该由少数股东分摊:

借:少数股东权益(120×30%) 36

贷:少数股东损益 36

④借:应付账款 2500

贷:应收账款 2500

借:应收账款(或坏账准备) 200

贷:资产减值损失 200

⑤借：股本	6 000
资本公积	(5 000+存货评估增值 600+固定资产评估增值 2 400) 8 000
其他综合收益	(0+本期 500) 500
盈余公积	(1 500+本期 900) 2 400
未分配利润	(11 500+8 160-900-4 000) 14 760
商誉	(24 262-31 660×70%) 2 100
贷：长期股权投资	(21 000+5 712+350-2 800) 24 262
少数股东权益	9 498
借：投资收益	(8 160×70%) 5 712
少数股东损益	2 448
年初未分配利润	11 500
贷：提取盈余公积	900
向股东分配利润	4 000
年末未分配利润	14 760

**【例·综合题】**（2012 年考题）20×8 年 1 月 2 日，甲公司发行 1 200 万股本公司普通股（每股面值 1 元）为对价，取得同一母公司控制的乙公司 60% 股权，甲公司该项合并及合并后有关交易或事项如下：

（1）甲公司于 20×8 年 1 月 2 日控制乙公司，当日甲公司净资产账面价值为 35 000 万元，其中：股本 15 000 万元、资本公积 12 000 万元、盈余公积 3 000 万元、未分配利润 5 000 万元；乙公司净资产账面价值为 8 200 万元，其中：实收资本 2 400 万元、资本公积 3 200 万元、盈余公积 1 000 万元、未分配利润 1 600 万元。

（2）甲公司 20×7 年至 20×9 年与其子公司发生的有关交易或事项如下：

①20×9 年 10 月，甲公司将生产的一批 A 产品出售给乙公司。该批产品在甲公司的账面价值为 1 300 万元，出售给乙公司的销售价格为 1 600 万元（不含增值税额，下同）。乙公司将该商品作为存货，至 20×9 年 12 月 31 日尚未对集团外独立第三方销售，相关货款亦未支付。

甲公司对 1 年以内的应收账款按余额的 5% 计提坏账。

②20×9 年 6 月 20 日，甲公司以 2 700 万元自子公司（丙公司）购入丙公司原自用的设备作为管理用固定资产，并于当月投入使用。该设备系丙公司于 20×6 年 12 月以 2 400 万元取得，原预计使用 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，未发生减值。甲公司取得该资产后，预计尚可使用 7.5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

③20×9 年 12 月 31 日，甲公司存货中包括一批原材料，系于 20×8 年自其子公司（丁公司）购入，购入时甲公司支付 1 500 万元，在丁公司的账面价值为 1 000 万元。

20×9 年用该原材料生产的产品市场萎缩，甲公司停止了相关产品生产。至 12 月 31 日，甲公司估计其可变现净值为 700 万元，计提了 800 万元存货跌价准备。

④20×9 年 12 月 31 日，甲公司有一笔应收子公司（戊公司）款项 3 000 万元，系 20×7 年向戊公司销售商品形成，戊公司已将该商品于 20×7 年对集团外独立第三方销售。甲公司 20

×8 年对该笔应收款项计提了 800 万元坏账，考虑到戊公司 20×9 年财务状况进一步恶化，甲公司 20×9 年对该应收款项进一步计提了 400 万元坏账准备。

(3) 其他有关资料：

①以 20×8 年 1 月 2 日甲公司合并乙公司时确定的乙公司净资产账面价值为基础，乙公司后续净资产变动情况如下：20×8 年实现净利润 1 100 万元、其他综合收益 200 万元；20×9 年实现净利润 900 万元、其他综合收益 300 万元。上述期间乙公司未进行利润分配。

②本题中有关公司适用的所得税税率均为 25%，且预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异的所得税影响。不考虑除所得税以外的其他相关税费。

③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。

④甲公司合并乙公司交易符合免税重组条件，在计税时交易各方选择进行免税处理。

要求：根据上述资料，编制甲公司 20×9 年合并财务报表有关的抵销分录。

**【正确答案】**

(1) A 产品内部交易的抵销

借：营业收入	1 600	
贷：营业成本	1 300	
存货	300	
借：递延所得税资产	(300×25%) 75	
贷：所得税费用		75
借：应付账款	1 600	
贷：应收账款	1 600	
借：应收账款（坏账准备）	(1 600×5%) 80	
贷：资产减值损失		80
借：所得税费用	20	
贷：递延所得税资产		20

(2) 固定资产内部交易的抵销

借：营业外收入	[2 700 - (2 400 - 2 400/10×2.5)] 900	
贷：固定资产	900	
借：固定资产（累计折旧）	(900/7.5÷2) 60	
贷：管理费用		60
借：递延所得税资产	[(900-60)×25%] 210	
贷：所得税费用		210

**【按照最新准则规定】**甲公司自子公司购入固定资产属于逆流交易，其未实现内部交易损益应该由少数股东分摊，但是本题无持有比例，因此忽略少数股东的分摊分录。

(3) 原材料内部交易的抵销

借：年初未分配利润	(1 500 - 1 000) 500	
贷：存货	500	

借：递延所得税资产 (500×25%) 125

贷：年初未分配利润 125

借：存货跌价准备 500

贷：资产减值损失 500

【分析】集团计提=1000-700=300；购进企业=1500-700=800

借：所得税费用 125

贷：递延所得税资产 (500×25%) 125

【按照最新准则规定】甲公司自子公司购入存货属于逆流交易，其未实现内部交易损益应该由少数股东分摊，但是本题无持有比例，因此忽略少数股东的分摊分录。

(4) 对内部债权债务的抵销

借：应收账款（坏账准备） 800

贷：年初未分配利润 800

借：年初未分配利润 200

贷：递延所得税资产 (800×25%) 200

借：应付账款 3 000

贷：应收账款 3 000

借：应收账款（坏账准备） 400

贷：资产减值损失 400

借：所得税费用 100

贷：递延所得税资产 (400×25%) 100

(5) 对长期股权投资的权益法调整及相关抵销

借：长期股权投资 1 500

贷：未分配利润 (1 100×60%) 660

投资收益 (900×60%) 540

其他综合收益 (500×60%) 300

借：实收资本 2 400

资本公积 3 200

其他综合收益 500

盈余公积 (1 000+2 000×10%) 1 200

未分配利润 (1 600+2 000×90%) 3 400

贷：长期股权投资 (8 200×60%+1 500) 6 420

少数股东权益 4 280

借：投资收益 (900×60%) 540

少数股东损益 (900×40%) 360

年初未分配利润 (1600+1100×90%) 2 590

贷：提取盈余公积 (900×10%) 90

年末未分配利润 3 400

**【归纳总结】**

	个别财务报表长期股权投资权益法	合并财务报表长期股权投资权益法
初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的：商誉	不调整	在合并财务报表中确认商誉
对被投资单位净损益的调整	调整后的净利润，既包括对投资时点的调整，也包括内部交易的调整 借：长期股权投资—损益调整 贷：投资收益 同时，对投资时点的调整、内部交易的调整，不需要单独编制调整抵消分录。	调整后的净利润，仅包括对投资时点的调整，不包括内部交易的调整 借：长期股权投资 贷：投资收益 同时，对投资时点的调整、内部交易的调整，需要单独编制调整抵消分录。
取得现金股利	借：应收股利 贷：长期股权投资—损益调整	借：投资收益 贷：长期股权投资
其他综合收益	借：长期股权投资—其他综合收益 贷：其他综合收益	借：长期股权投资 贷：其他综合收益
其他权益变动	借：长期股权投资—其他权益变动 贷：资本公积—其他资本公积	借：长期股权投资 贷：资本公积

**(七) 合并现金流量表**

1. 企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理

【思考题】A 公司以银行存款 10 000 万元直接对 B 公司投资，持股比例 80%，B 公司接受投资增加股本。则 AB 公司相应的会计处理如下：

A 公司：

借：长期股权投资      10 000  
    贷：银行存款          10 000（取得子公司及其他营业单位支付的现金净额）

B 公司：

借：银行存款          10 000（吸收投资收到的现金）  
    贷：股本                10 000

抵销分录：

借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额   10 000  
    贷：吸收投资收到的现金                               10 000

2. 企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理

【接上题】A 公司收到 B 公司支付的现金股利 300 万元中自己享有的部分。要求编制相应的账务处理。则 AB 公司相应的会计处理如下：

A 公司：

借：银行存款                    240（取得投资收益收到的现金）  
    贷：应收股利                   （300×80%） 240

B 公司

借：应付股利                    300  
    贷：银行存款                    300（分配股利、利润或偿付利息支付的现金）

抵销分录：

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 240  
    贷：取得投资收益收到的现金                    240

3. 企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理

【接上题】A 公司向 B 公司销售商品的价款 1 000 万元，增值税 170 万元，实际收到 B 公司支付的银行存款 1 170 万元。B 公司作为存货入账。则 AB 公司相应的会计处理如下：

A 公司：

借：银行存款            1 170（销售商品、提供劳务收到的现金）  
    贷：主营业务收入                                    1 000  
        应交税费——应交增值税（销项税额） 170

B 公司：

借：库存商品                                    1 000  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 170  
    贷：银行存款    1 170（购买商品、接受劳务支付的现金）

抵销分录：

借：购买商品、接受劳务支付的现金            1 170  
    贷：销售商品、提供劳务收到的现金            1 170

【接上题】A 公司向 B 公司销售商品的价款 2 000 万元，增值税 340 万元，实际收到 B 公司支付的银行存款 2 340 万元。B 公司将所购入商品作为固定资产入账。则 AB 公司相应的会计处理如下：

A 公司：

借：银行存款                                    2 340（销售商品、提供劳务收到的现金）  
    贷：主营业务收入                                    2 000  
        应交税费——应交增值税（销项税额）            340

B 公司：

借：固定资产                                    2 000  
    应交税费——应交增值税（进项税额）            340  
    贷：银行存款            2 340（购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）



抵销分录

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 2 340

贷：销售商品、提供劳务收到的现金 2 340

4. 企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理

【接上题】A 公司向 B 公司出售固定资产的价款 120 万元全部收到。则 AB 公司相应的会计处理如下：

A 公司：

借：银行存款 120（处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额）

贷：固定资产清理 120

B 公司：

借：固定资产 120

贷：银行存款 120（购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）

抵销分录：

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 120

贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 120

5. 合并现金流量表特殊问题

（1）母公司持有子公司向其购买商品所开具的商业承兑汇票向商业银行申请贴现，母公司所取得现金在其个别现金流量表反映为经营活动的现金流入，在将该内部商品购销活动所产生的债权与债务抵销后，母公司向商业银行申请贴现取得的现金在合并现金流量表中应重新归类为筹资活动的现金流量列示。

（2）在企业合并当期，母公司购买子公司及其他营业单位支付对价中以现金支付的部分与子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物，区别两种情况分别处理：

①子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物小于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后的净额在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目反映。

【思考题】因购买子公司支付现金 1 200 万元，购买时该子公司现金余额为 200 万元。

【答案】投资活动的现金流出，“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目 = 1 000（万元）

②反之，在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

【思考题】因购买子公司支付现金 800 万元，购买时该子公司现金余额为 900 万元。

【答案】投资活动的现金流入，“收到其他与投资活动有关的现金”项目 = 100（万元）

（3）在企业合并当期，母公司处置子公司及其他营业单位收到对价中以现金收到的部分与子公司及其他营业单位在丧失控制权日持有的现金和现金等价物，区别两种情况分别处理：

①子公司及其他营业单位在丧失控制权日持有的现金和现金等价物小于母公司收到对价中以现金收到的部分，按减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额在“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目反映。

【思考题】因处置子公司收到现金 900 万元，处置时该子公司现金余额为 500 万元。

【答案】投资活动现金流入，“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目=400  
(万元)

②反之，在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

【思考题】因处置子公司收到现金 400 万元，处置时该子公司现金余额为 500 万元。

【答案】投资活动现金流出，“支付其他与投资活动有关的现金”项目=100 (万元)

(4) 因购买子公司的少数股权支付现金，母公司支付现金在其个别现金流量表反映为投资活动的现金流出，在合并现金流量表中应作为筹资活动的现金流出列示。

(5) 因不丧失控制权处置子公司收到现金，母公司收到现金在其个别现金流量表反映为投资活动的现金流入，在合并现金流量表中应作为筹资活动的现金流入列示。

#### 6. 合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

合并现金流量表编制与个别现金流量表相比，一个特殊的问题就是在子公司为非全资子公司的情况下，涉及子公司与其少数股东之间的现金流入和现金流出的处理问题。

(1) 对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

(2) 对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

(3) 对于子公司的少数股东依法抽回在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“支付其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

### 知识点四：特殊交易在合并财务报表中的会计处理 (★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题年年涉及本知识点的内容，通常情况下是综合题。考点是母公司购买子公司少数股东股权、通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并、通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并，在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资，母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权等。

#### (一) 追加投资的会计处理

##### 1. 母公司购买子公司少数股东股权

企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易，应当分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理：

##### (1) 个别财务报表

母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定，确定长期股权投资的入账价值。即按照实际支付

价款或公允价值确认长期股权投资，如果以非货币性资产对价，应确认资产的处置损益。

【提示】自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，属于企业合并吗？



## (2) 合并财务报表

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之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

**合并资产负债表确认资本公积 = 支付价款 - 新增长期股权投资相对应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额**

【例·综合题】接【例·综合题▲】资料回顾：2016年6月30日甲公司取得丙公司80%的股权，形成非同一控制下的企业合并，初始投资成本为30 666万元。其他补充资料如下：

假定2017年12月31日，甲公司又以公允价值为5 000万元，账面价值为4 500万元的固定资产（其中成本为4600万元，已计提折旧100万元）作为对价，自丙公司的少数股东取得丙公司10%的股权。该项交易后，甲公司仍能够控制丙公司的财务和生产经营决策。甲公司与丙公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。甲公司2017年12月31日个别报表与合并报表处理如下：

### ①甲公司个别报表：

借：长期股权投资	5 000	
贷：固定资产清理	4 500	
营业外收入	500	
借：固定资产清理	4 500	
累计折旧	100	
贷：固定资产	4600	

### ②甲公司合并报表：

资料回顾：按购买日公允价值持续计算的2017年末丙公司可以辨认净资产的公允价值为43 840万元。

a. 合并财务报表中，丙公司的有关资产、负债按照自购买日开始持续计算的价值进行合并，无需按照公允价值进行重新计量。

b. 合并财务报表因购买10%股权减少的资本公积 = 新增加的长期股权投资成本5 000万元 - 按新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额4 384万元（ $43840 \times 10\%$ ） =  $5 000 - 4 384 = 616$ （万元）。

【注】以下调整抵销分录不需要掌握，只是说明上述应当调减合并资产负债表中的资本公积。

①调减合并资产负债表中的资本公积

借：资本公积                           616  
    贷：长期股权投资                616

②2017 年将成本法调整为权益法调整分录【与前例▲2017 年调整分录完全相同，略】

再次取得 10%的股权后合并报表中长期股权投资的账面价值=前例▲2017 年末合并报表 35 738+再次取得 10%的股权（个别报表 5 000+合并报表①-616）=40 122（万元）

③母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录

借：股本                               13 000  
    其他权益工具                    1 500  
    资本公积                         21 600  
    其他综合收益               (2 400-80) 2 320  
    盈余公积                       (400+500) 900  
    年末未分配利润 (2 105+4 915-500-2 000) 4 520  
    商誉 (40 122-43 840×90%) 666  
    贷：长期股权投资                   40 122  
        少数股东权益 (43 840×10%) 4 384

④甲公司 2017 年投资收益与利润分配抵销分录【与前例▲2017 年调整分录完全相同，略】

## 2. 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制(通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并)

### (1) 个别财务报表

投资方原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的按照金融工具确认和计量准则进行会计处理的权益性投资，或者原持有对联营企业、合营企业的长期股权投资，因追加投资等原因，能够对被投资单位实施控制的，即通过多次交换交易，分步取得股权最终形成非同一控制企业合并。即投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，按下列会计处理方法核算（不构成“一揽子交易”）：

例如：5%（金融资产）→60%（成本法）	例如：20%（权益法）→60%（成本法）
<p>①购买日之前持有的股权投资，采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将按照该准则确定的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。</p> <p>借：长期股权投资【原持有的股权投资公允价值+新增投资成本】</p> <p>    贷：可供出售金融资产         银行存款等         投资收益【原投资的公允价值-账面价值】</p>	<p>①应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。</p> <p>借：长期股权投资【原持有的股权投资账面价值+新增投资成本】</p> <p>    贷：长期股权投资——投资成本                           ——损益调整                           ——其他综合收益                           ——其他权益变动         银行存款等</p>

<p>②原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当全部转入改按成本法核算的当期投资收益。</p> <p>借：其他综合收益     贷：投资收益</p>	<p>②购买日之前持有的股权采用权益法核算的，相关其他综合收益、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而确认的所有者权益，应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。</p> <p>无会计分录</p>
--	--

(2) 合并报表

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，首先，来判断分步交易是否属于“一揽子交易”。如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。

如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，还应区分企业合并的类型分别进行会计处理。

例如：5%（金融资产）→60%（成本法）	例如：20%（权益法）→60%（成本法）
<p>①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进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益</p> <p>分析：购买日可供出售金融资产的公允价值与其账面价值相等，不存在差额；     无分录</p>	<p>①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进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；合并报表层面，视同处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权。</p> <p>借：长期股权投资【购买日的公允价值】     贷：长期股权投资【购买日的原账面价值】         投资收益</p>
<p>②个别报表其他综合收益、其他所有者权益变动的已经转入当期投资收益</p> <p>无分录     【提示】个别报表已经结转</p>	<p>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、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。</p> <p>借：其他综合收益     资本公积     贷：投资收益</p> <p>【提示】个别报表不结转，合并报表结转</p>
<p>③购买日计算合并商誉</p> <p>合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值+购</p>	<p>③购买日计算合并商誉</p> <p>同左</p>

买日新购入股权所支付对价的公允价值 购买日的合并商誉=按上述计算的合并成本—应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额	
---	--

【例·综合题】5%（金融资产）→60%（成本法），A 公司 2016 年、2017 年投资业务资料如下：

（1）2016 年 6 月 1 日，A 公司以每股 5 元的价格购入某上市公司 B 公司的股票 1000 万股，并由此持有 B 公司 5% 的股权。A 公司与 B 公司不存在关联方关系。A 公司将 B 公司的投资作为可供出售金融资产进行会计处理。2016 年 12 月 31 日该股票的收盘价格为每股 7 元。A 公司的会计处理如下：

借：可供出售金融资产——成本 （1000×5） 5000  
 贷：银行存款 5000

借：可供出售金融资产——公允价值变动 2000  
 贷：其他综合收益 （1000×2） 2000

（2）2017 年 4 月 1 日，A 公司以银行存款 175 000 万元为对价，向 B 公司大股东收购 B 公司 55% 的股权，相关手续于当日完成。假设 A 公司购买 B 公司 5% 的股权和后续购买 55% 的股权不构成“一揽子交易”，A 公司取得 B 公司控制权之日为 2017 年 4 月 1 日，当日，原 5% 股权的公允价值为 9600 万元，B 公司可辨认净资产公允价值为 306 900 万元，不考虑相关税费等其他因素影响。

**A 公司个别财务报表的会计处理如下：**

①购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本=购买日前原持有可供出售金融资产的公允价值 9 600+追加投资应支付对价的公允价值 175 000=184 600（万元）

借：长期股权投资 184 600  
 贷：可供出售金融资产——成本 5000  
     ——公允价值变动 2000  
     投资收益 （9600-7000） 2600  
     银行存款 175 000

②购买日前原持有可供出售金融资产相关的其他综合收益为 2000 万元，购买日该其他综合收益转入购买日所属当期投资收益。

借：其他综合收益 2 000  
 贷：投资收益 2 000

**A 公司的合并报表会计处理如下：**

①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进行重新计量。

由于 A 公司将原持有 B 公司 5% 的股权作为可供出售金融资产进行核算，因此，购买日（即 2017 年 4 月 1 日）该项可供出售金融资产的公允价值与其账面价值相等，即 9 600 万元，不存在差额。

②将原计入其他综合收益的 2 000 万元 [1 000×(7-5)] 已在个别报表转入当期投资收益，合并报表无需再处理。

### ③购买日形成的商誉

合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 9 600 + 购买日新购入股权所支付对价的公允价值 175 000 = 184 600 (万元)

购买日的合并商誉=按上述计算的合并成本 184 600 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额  $306\ 900 \times 60\% = 460$  (万元)

【例·综合题】20% (权益法) → 60% (成本法)

(1) 2015 年 1 月 1 日, A 公司以现金 2 900 万元自非关联方处取得了 B 公司 20% 股权, 并能够对其施加重大影响。当日, B 公司可辨认净资产公允价值为 15 000 万元 (包括一项固定资产评估增值 2 000 万元, 预计尚可使用年限 10 年, 采用年限平均法计提折旧; 另一项为存货评估增值 300 万元, 至当年末全部对外销售)。2015 年 1 月 1 日 A 公司会计处理如下:

借: 长期股权投资——投资成本 (15 000 × 20%) 3 000  
 贷: 银行存款 2 900  
     营业外收入 100

(2) 2015 年 11 月, A 公司将其账面价值为 600 万元的商品以 840 万元的价格出售给 B 公司, B 公司将取得的商品作为管理用固定资产, 预计使用寿命为 10 年, 净残值为 0。B 公司自 2015 年初至 2017 年 6 月 30 日期间, 累计实现净利润 2 462 万元、可供出售金融资产公允价值变动增加 750 万元、其他所有者权益变动增加 250 万元。2017 年 6 月 30 日 A 公司会计处理如下: 【注: 为简化三个年度合并编制一笔分录】

调整后的净利润 =  $2\ 462 - 2000/10 \times 2.5 - 300 - 240 + 240/10 \times (1 + 12 + 6) / 12 = 1\ 460$  (万元)

借: 长期股权投资——损益调整 292  
     ——其他综合收益 150  
     ——其他权益变动 50  
 贷: 投资收益 (1 460 × 20%) 292  
     其他综合收益 (750 × 20%) 150  
     资本公积——其他资本公积 (250 × 20%) 50

至 2017 年 6 月 30 日长期股权投资的账面价值 =  $3\ 000 + 292 + 150 + 50 = 3\ 492$  (万元)

(3) 2017 年 7 月 1 日, A 公司另支付银行存款 8 000 万元, 自另一非关联方处取得 B 公司 40% 股权, 并取得对 B 公司的控制权。购买日, A 公司原持有的对 B 公司的 20% 股权的公允价值为 4 000 万元; B 公司可辨认净资产公允价值为 18 000 万元。假设 A 公司购买 B 公司 20% 股权和后续购买 40% 的股权的交易不构成“一揽子交易”。以上交易的相关手续均于当日完成。不考虑相关税费等其他因素影响。2017 年 7 月 1 日 A 公司个别报表会计处理如下:

①购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本 = 购买日前 A 公司原持有股权的账面价值为  $3\ 492 +$  本次投资应支付对价的公允价值为  $8\ 000 = 11\ 492$  (万元)

借: 长期股权投资 11 492  
 贷: 长期股权投资——投资成本 3 000  
     ——损益调整 292  
     ——其他综合收益 150

——其他权益变动 50

银行存款 8 000

或:

借: 长期股权投资 8 000

贷: 银行存款 8 000

②购买日前 A 公司原持有股权相关的其他综合收益 150 万元以及其他所有者权益变动 50 万元在购买日均不进行会计处理。

**2017 年 7 月 1 日 A 公司合并报表会计处理如下:**

①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进行重新计量:

借: 长期股权投资 4 000 【购买日的公允价值】

贷: 长期股权投资 3 492 【购买日的原账面价值】

投资收益 508

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、其他所有者权益变动的,应当转为购买日所属当期收益,由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

借: 其他综合收益 (750×20%) 150

资本公积 (250×20%) 50

贷: 投资收益 200

③购买日计算合并商誉

合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 4 000+购买日新购入股权所支付对价的公允价值 8 000=12 000 (万元)

购买日的合并商誉=按上述计算的合并成本 12 000-应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额  $18\ 000 \times 60\% = 1\ 200$  (万元)

**【例·综合题】**(2014 年考题,本小题 18 分。)甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)20×2 及 20×3 年发生了以下交易事项:其他资料:本题不考虑所得税等相关税费。

(1)20×2 年 4 月 1 日,甲公司以定向发行本公司普通股 2 000 万股为对价,自乙公司取得 A 公司 30% 股权,并于当日向 A 公司派出董事,参与 A 公司生产经营决策。当日,甲公司发行股份的市场价格为 5 元/股,另支付中介机构佣金 1 000 万元;A 公司可辨认净资产公允价值为 30 000 万元,除一项固定资产公允价值为 2 000 万元、账面价值为 800 万元外,其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。A 公司增值的固定资产原取得成本为 1 600 万元,原预计使用年限为 20 年,自甲公司取得 A 公司股权时起仍可使用 10 年,采用年限平均法计提折旧,预计净残值为零。

A 公司 20×2 年实现净利润 2 400 万元,假定 A 公司有关损益在年度中均衡实现;20×2 年 4 月至 12 月产生其他综合收益 600 万元。

甲公司与乙公司及 A 公司在发生该项交易前不存在关联方关系。

**【要求及答案(1)】**确定甲公司 20×2 年 4 月 1 日对 A 公司 30% 股权投资成本,说明甲公司对该项投资应采用的核算方法及理由,编制与确认该项投资相关的会计分录。

甲公司对 A 公司投资成本=2 000×5=10 000 (万元)



该项投资应采用权益法核算，理由是甲公司向 A 公司董事会派出成员，参与其生产经营决策，能够施加重大影响。

借：长期股权投资	10 000
贷：股本	2 000
资本公积	8 000
借：资本公积	1 000
贷：银行存款	1 000

【要求及答案(2)】计算甲公司 20×2 年因持有 A 公司 30% 股权应确认的投资收益，并编制 20×2 年与调整该项股权投资账面价值相关的会计分录。

甲公司因持有 A 公司投资应确认的投资收益 =  $[2\ 400 - (2\ 000 - 800) / 10] \times 9 \div 12 \times 30\% = 513$  (万元)

借：长期股权投资	693
贷：投资收益	513
其他综合收益	180

(2) 20×3 年 1 月 2 日，甲公司追加购入 A 公司 30% 股权并自当日起控制 A 公司。购买日，甲公司用作合并对价的是本公司一项土地使用权及一项专利技术。土地使用权和专利技术的原价合计为 6 000 万元，已累计摊销 1 000 万元，公允价值合计为 12 600 万元。

购买日，A 公司可辨认净资产公允价值为 36 000 万元；A 公司所有者权益账面价值为 26 000 万元，具体构成为：股本 6 667 万元、资本公积（资本溢价）4 000 万元、其他综合收益 2 400 万元、盈余公积 6 000 万元、未分配利润 6 933 万元。

甲公司原持有 A 公司 30% 股权于购买日的公允价值为 12 600 万元。

【要求及答案(3)】确定甲公司合并 A 公司的购买日、企业合并成本及应确认的商誉金额，分别计算甲公司个别财务报表、合并财务报表中因持有 A 公司 60% 股权投资应计入损益的金额，确定购买日甲公司个别财务报表中对 A 公司 60% 股权投资的账面价值并编制购买日甲公司合并 A 公司的抵销分录。

购买日为 20×3 年 1 月 2 日

企业合并成本 =  $12\ 600 + 12\ 600 = 25\ 200$  (万元)

商誉 =  $25\ 200 - 36\ 000 \times 60\% = 3\ 600$  (万元)

个别报表中应确认的损益 =  $12\ 600 - (6\ 000 - 1\ 000) = 7\ 600$  (万元)

借：长期股权投资	12 600
累计摊销	1 000
贷：无形资产	6 000
营业外收入	7 600

合并报表中应确认计入损益的金额 =  $7\ 600 + 12\ 600 - 10\ 693 + 180 = 9\ 687$  (万元)

甲公司在个别财务报表中长期股权投资的账面价值 =  $10\ 693 + 12\ 600 = 23\ 293$  (万元)

购买日合并抵销分录：

借：股本	6 667
资本公积	(4000 + 10000) 14 000

其他综合收益	2 400
盈余公积	6 000
未分配利润	6 933
商誉	3 600
贷：长期股权投资	25 200
少数股东权益	14 400

(3) 20×3 年 6 月 20 日, 甲公司将其生产的某产品出售给 A 公司。该产品在甲公司的成本为 800 万元, 销售给 A 公司的售价为 1 200 万元 (不含增值税市场价格)。

A 公司将取得的该产品作为管理用固定资产, 预计可使用 10 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。

截至 20×3 年 12 月 31 日, 甲公司应收 A 公司上述货款尚未收到。甲公司对 1 年以内应收账款 (含应收关联方款项) 按照期末余额的 2% 计提坏账准备。

甲公司应收 A 公司货款于 20×4 年 3 月收到, A 公司从甲公司购入的产品处于正常使用中。

**【要求及答案(4)】**编制甲公司 20×3 年合并财务报表时, 与 A 公司内部交易相关的抵销分录。

借: 营业收入 1 200

    贷: 营业成本 800  
        固定资产 400

借: 固定资产 (累计折旧) 20

    贷: 管理费用 (400/10/2) 20

借: 应付账款 1 200

    贷: 应收账款 1 200

借: 应收账款 (坏账准备) 24

    贷: 资产减值损失 24

**【要求及答案(5)】**编制甲公司 20×4 年合并财务报表时, 与 A 公司 20×3 年内部交易相关的抵销分录。

借: 年初未分配利润 400

    贷: 固定资产 400

借: 固定资产 (累计折旧) 20

    贷: 年初未分配利润 20

借: 固定资产 (累计折旧) 40

    贷: 管理费用 40

借: 资产减值损失 24

    贷: 年初未分配利润 24

### 3. 通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并

#### (1) 个别财务报表

不属于“一揽子交易”的, 取得控制权日, 应按照以下步骤进行会计处理:

①在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。

②合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

③合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益等，暂不进行会计处理。

## (2) 合并财务报表

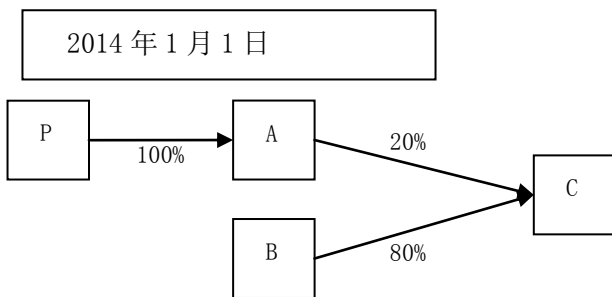
对于分步实现的同一控制下企业合并，根据企业合并准则，同一控制下企业合并编制合并财务报表时，应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点为限，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。

为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

**【例·综合题】**A 公司为 P 公司的全资子公司。P 公司及其子公司按照 10% 计提盈余公积。

(1) 2014 年 1 月 1 日，A 公司与非关联方 B 公司分别出资 200 万元及 800 万元设立 C 公司，并分别持有 C 公司 20% 及 80% 的股权。C 公司净资产的账面价值为 1 000 万元（其中股本为 1 000 万元），A 公司采用权益法核算。A 公司个别报表会计分录：

借：长期股权投资——投资成本      200  
    贷：银行存款                              200



(2) 2014 年 1 月 1 日至 2016 年 1 月 1 日，C 公司实现净利润 300 万元、可供出售金融资产公允价值变动 150 万元、其他所有者权益变动 50 万元。A 公司会计分录【注：为简化二个年度合并编制一笔分录】：

借：长期股权投资——损益调整      60  
    ——其他综合收益      30  
    ——其他权益变动      10  
    贷：投资收益                              (300×20%) 60

其他综合收益 (150×20%) 30

资本公积 (50×20%) 10

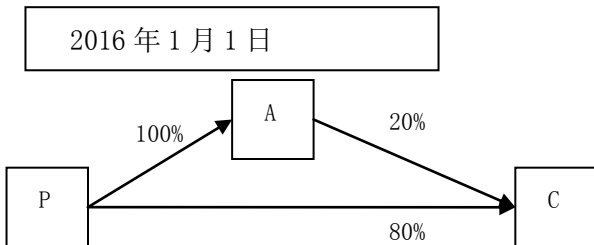
至 2016 年 1 月 1 日长期股权投资账面价值=200+100=300 (万元)

(3) 2016 年 1 月 1 日至 2017 年 3 月 1 日, 实现的净利润为 400 万元 (其中 2017 年前两个月净利润为 20 万元)。A 公司个别报表会计分录【注: 为简化 1 年零 2 个月合并编制一笔分录】:

借: 长期股权投资——损益调整 80

贷: 投资收益 (400×20%) 80

(4) 2016 年 1 月 1 日, P 公司以 1 300 万元的价款向 B 公司收购其持有 C 公司 80% 的股权, C 公司成为 P 公司的全资子公司, 当日 C 公司净资产的账面价值与其公允价值相等为 1 500 万元 (实收资本 200+实收资本 800+2014 年 1 月 1 日至 2016 年 1 月 1 日 C 公司实现净利润 300 万元+可供出售金融资产公允价值变动 150 万元+其他所有者权益变动 50 万元)。



P 公司 2016 年 1 月 1 日购买日个别报表:

借: 长期股权投资 1 300

贷: 银行存款 1 300

P 公司 2016 年 1 月 1 日购买日合并报表:

合并商誉=1 300-1 500×80%=100 (万元)

借: 股本 1 000

资本公积 50

其他综合收益 150

盈余公积 (300×10%) 30

未分配利润 (300×90%) 270

商誉 100

贷: 长期股权投资 (P 公司对 C 公司投资) 1 300

长期股权投资 (A 公司对 C 公司投资) (200+100) 300

P 公司假定在 2017 年 3 月 1 日编制合并报表的情况下:

借: 股本 1 000

资本公积 50

其他综合收益 150

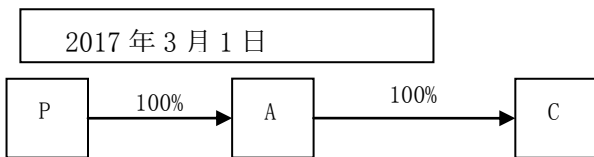
盈余公积 (30+400×10%) 70

未分配利润 (270+400×90%) 630

商誉 (1 620-1 900×80%) 100

贷：长期股权投资（P 公司对 C 公司投资）	$(1\ 300+400\times 80\%)$	1 620
长期股权投资（A 公司对 C 公司投资）	$(300+400\times 20\%)$	380
借：投资收益		20
少数股东损益		0
年初未分配利润	$(300\times 90\%+380\times 90\%)$	612
贷：提取盈余公积		2
对股东的分配		0
年末未分配利润		630

(5) 2017 年 3 月 1 日，A 公司向 P 公司购买其持有 C 公司 80% 的股权，C 公司成为 A 公司的全资子公司。A 公司以固定资产作为对价，其账面价值 1 000 万元，公允价值 1 200 万元；当日 C 公司净资产的账面价值与其公允价值相为 1 900 万元（实收资本 200+实收资本 800+2014 年 1 月 1 日至 2016 年 1 月 1 日 C 公司实现净利润 300 万元+可供出售金融资产公允价值变动 150 万元+其他所有者权益变动 50 万元+2016 年 1 月 1 日至 2017 年 3 月 1 日，实现的净利润为 400 万元）。A 公司与 B 公司不存在关联关系，A 公司购买 C 公司 80% 股权的交易和原取得 C 公司 20% 股权的交易不属于“一揽子交易”，A 公司在可预见的未来打算一直持有 C 公司股权。



#### A 公司 2017 年 3 月 1 日个别财务报表：

借：长期股权投资	$(1\ 900\times 100\%+100)$	2000
贷：长期股权投资——投资成本		200
——损益调整	$(60+80)$	140
——其他综合收益		30
——其他权益变动		10
固定资产清理		1 000
资本公积		620

合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算、金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益等，暂不进行会计处理。

#### A 公司 2017 年 3 月 1 日合并报表：

借：股本		1 000
资本公积		50
其他综合收益		150
盈余公积	$(30+400\times 10\%)$	70
未分配利润	$(270+400\times 90\%)$	630
商誉		100
贷：长期股权投资		2 000

重溯：分析：2017 年 3 月 1 日，A 公司从 P 公司手中购买 C 公司 80% 股权的交易属于同一控制下企业合并。A 公司虽然 2014 年 1 月 1 日开始持有 C 公司 20% 的股权，但 2016 年 1 月 1 日开始与 C 公司同受 P 公司最终控制，A 公司合并财务报表应自取得原股权之日（即 2014 年 1 月 1 日）和双方同处于同一方最终控制之日（2016 年 1 月 1 日）孰晚日（即 2016 年 1 月 1 日）起开始将 C 公司纳入合并范围，即：视同自 2016 年 1 月 1 日起 A 公司即持有 C 公司 100% 股权并重述合并财务报表的比较数据。2014 年 1 月 1 日至 2016 年 1 月 1 日的合并财务报表不应重溯。

在 A 公司合并财务报表中，重溯 2016 年 1 月 1 日的报表项目，由于 C 公司净资产的账面价值为 1 500 万元（实收资本 200+实收资本 800+2014 年 1 月 1 日至 2016 年 1 月 1 日 C 公司实现净利润 300 万元+可供出售金融资产公允价值变动 150 万元+其他所有者权益变动 50 万元）。此前，2016 年 1 月 1 日持有对 C 公司的长期股权投资的账面价值为 300 万元（ $200+500\times 20\%$ ）。因此，A 公司在编制合并财务报表时，将 C 公司 2016 年（比较期间）初各项资产、负债并入后，因合并而增加的净资产 1 500 万元应调整资本公积 1 200 万元（ $1\ 500-300$ ）。

借：资产、负债 1 500

贷：长期股权投资 300

资本公积 1 200

A 公司对于合并日（即 2017 年 3 月 1 日）的各报表项目，除按照的一般规定编制合并分录外，还应冲减 2016 年 1 月 1 日至 2017 年 3 月 1 日对 C 公司 20% 的投资的权益法核算结果。【资料：2016 年 1 月 1 日至 2017 年 3 月 1 日，实现的净利润为 400 万元（其中 2017 年前两个月净利润为 20 万元）。】

借：期初留存收益（ $380\times 20\%$ ） 76

投资收益（ $20\times 20\%$ ） 4

贷：长期股权投资（ $400\times 20\%$ ） 80

#### 4. 本期增加子公司时如何编制合并财务报表

编制合并资产负债表时，以本期取得的子公司在合并资产负债表日的资产负债表为基础编制。对于本期投资或追加投资取得的子公司，不需要调整合并资产负债表的期初数。但为了提高会计信息的可比性，应当在财务报表附注中披露本期取得的子公司对合并财务报表的财务状况的影响，即披露本期取得的子公司在购买日的资产和负债金额，包括流动资产、长期股权投资、固定资产、无形资产及其他资产和流动负债、长期负债等的金额。

编制合并利润表时，应当以本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末为会计期间的财务报表为基础编制，将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末的收入、费用和利润通过合并，纳入合并财务报表之中。同时，为了提高会计信息的可比性，应在财务报表附注中披露本期取得的子公司对合并财务报表的经营成果的影响，以及对前期相关金额的影响，即披露本期取得的子公司自取得控制权日至本期期末止的经营成果，包括营业收入、营业利润、利润总额、所得税费用和净利润等。

编制合并现金流量表时，应当将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末止的现金流量的信息纳入合并现金流量表，并将取得子公司所支付的现金扣除子公司于购买日持有的现

金及现金等价物后的净额，在有关投资活动类的“取得子公司及其他营业单位所支付的现金”项目反映。如为负数，在有关投资活动类的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映。

## （二）处置对子公司投资的会计处理

处置对子公司的投资既包括母公司处置对子公司长期股权投资但不丧失控制权的情况，也包括处置对子公司长期股权投资而丧失控制权的情况。处置子公司应分别个别财务报表和合并财务报表进行会计处理。

### 1. 在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资

母公司处置对子公司长期股权投资但不丧失控制权的，母公司应分别个别财务报表和合并财务报表进行会计处理：

- （1）个别财务报表的会计处理，参见长期股权投资准则的相关内容
- （2）合并财务报表中的会计处理

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资的，处置价款与处置长期股权投资相对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之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

**【例·综合题】**接**【例·综合题▲】**资料回顾：2016年6月30日甲公司取得丙公司80%的股权，形成非同一控制下的企业合并，初始投资成本为30 666万元。其他补充资料如下：

假定2017年12月31日，甲公司以银行存款5 000万元的价格出售丙公司10%的股权（即出售丙公司股权的12.5%）。该交易后甲公司持股比例变更为70%，但是仍然控制丙公司。

#### ①个别报表：

借：银行存款 5 000

贷：长期股权投资  $(30\ 666 \times 10\% / 80\% ; 30\ 666 \times 12.5\%)$  3 833.25

投资收益 1 166.75

#### ②合并报表：

资料回顾：按购买日公允价值持续计算的2017年末丙公司可以辨认净资产的公允价值为43 840万元。

合并财务报表因处置10%股权确认资本公积=收到的对价5 000万元-与按照长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额4 384万元 $(43\ 840 \times 10\%) = 5\ 000 - 4\ 384 = 616$ （万元）

**【注】**以下调整抵销分录不需要掌握，只是说明上述应当调增合并资产负债表中的资本公积。

#### ①合并财务报表确认资本公积

借：投资收益 616

贷：资本公积 616

#### ②恢复合并财务报表中因处置影响的商誉

借：长期股权投资 83.25

贷：投资收益  $(666 \times 10\% / 80\%)$  83.25

**【提示】**保持控制权不变情况下的增资或减资（与少数股东交易），商誉在购买日确认后，不

会因增加或减少投资发生变化】

③出售 10%的股权调整为权益法【资料回顾：调整后的 2016 年净利润为 2 505；分派现金股利 1 000；其他综合收益变动增加 400；其他所有者权益变动增加 100。调整后的 2017 年净利润为 4 915；分派现金股利 2 000；其他综合收益减少 80；其他所有者权益变动增加 1 500】

借：投资收益【替代原长期股权投资】 442

    贷：年初未分配利润【替代原投资收益】 $[(2505-1\ 000) \times 10\%]$ 150.5  
         投资收益  $[(4\ 915-2\ 000) \times 10\%]$ 291.5

借：投资收益【替代原长期股权投资】 192

    贷：资本公积  $[(100+1\ 500) \times 10\%]$ 160  
         其他综合收益  $[(400-80) \times 10\%]$ 32

④剩余 70%的股权调整为权益法

借：长期股权投资 3 094

    贷：年初未分配利润  $[(2505-1\ 000) \times 70\%]$ 1 053.5  
         投资收益  $[(4\ 915-2\ 000) \times 70\%]$ 2 040.5

借：长期股权投资 1 344

    贷：资本公积  $[(100+1\ 500) \times 70\%]$ 1 120  
         其他综合收益  $[(400-80) \times 70\%]$ 224

合并报表长期股权投资的账面价值=个别报表(30 666-3 833.25)+合并报表(②83.25+④3 094+④1 344)=31 354(万元)

⑤出售股权交易日与合并财务报表相关的母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录

借：股本 13 000  
     其他权益工具 1 500  
     资本公积 21 600  
     其他综合收益  $(2\ 400-80)$ 2 320  
     盈余公积  $(400+500)$ 900  
     年末未分配利润  $(2\ 105+4\ 915-500-2\ 000)$ 4 520  
     商誉  $(31\ 354-43\ 840 \times 70\%)$ 666  
     贷：长期股权投资 31 354  
         少数股东权益  $(43\ 840 \times 30\%)$ 13 152

⑥甲公司 2017 年投资收益与利润分配抵销

借：投资收益  $(4\ 915 \times 80\%)$ 3 932  
     少数股东损益  $(4\ 915 \times 20\%)$ 983  
     年初未分配利润 2 105  
     贷：提取盈余公积 500  
         向股东分配利润 2 000  
         年末未分配利润 4 520

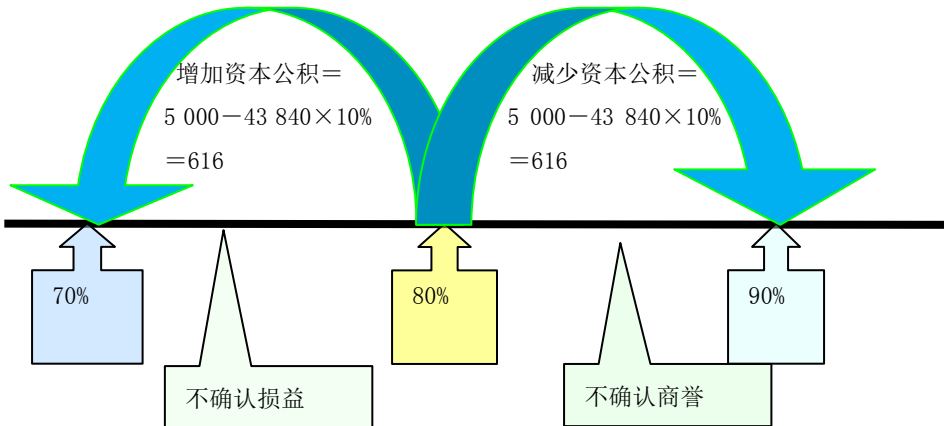


⑦处置 10%股权后甲公司在 2017 年 12 月 31 日合并利润表中确认投资收益的金额

甲公司在 2017 年 12 月 31 日合并利润表中确认投资收益的金额为 0。

分析：合并财务报表确认的投资收益 = 个别财务报表（处置投资收益 1 166.75 + 现金股利 2000 × 80%） + （合并工作底稿投资收益① - 616 + ② 83.25 - ③ 442 + 291.5 - ④ 192 + ⑤ 2040.5 - ⑥ 3 932） = 0 【斜体字不影响处置投资收益】

【归纳总结】



2. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权——一次交易处置子公司

(1) 个别财务报表的会计处理

例如：80%（成本法）→20%（权益法）	例如：80%（成本法）→5%（金融资产）
①应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本	①应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本
②比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益。 借：长期股权投资——投资成本 贷：盈余公积 利润分配——未分配利润	②在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。 借：可供出售金融资产【公允价值】 贷：长期股权投资【账面价值】 投资收益
③对于原取得投资时至处置投资时（转为权益法核算）之间被投资单位实现净损益中投资方应享有的份额 借：长期股权投资——损益调整 ——其他综合收益 ——其他权益变动	无

贷：盈余公积 利润分配——未分配利润 投资收益 其他综合收益 资本公积——其他资本公积	
---	--

## (2) 合并财务报表中的会计处理

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终止确认长期股权投资、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。
- 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。
- 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。
- ④与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

**合并报表当期的处置投资收益 = [（处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值） - 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产 × 原持股比例] - 商誉 + 其他综合收益、其他所有者权益变动 × 原持股比例**

**【例·综合题】**接【例·综合题▲】2016年6月30日甲公司取得丙公司80%的股权，能够对丙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，初始投资成本为30 666万元。2017年12月31日，甲公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权，并转换为采用权益法核算的长期股权投资或可供出售金融资产：

假定一：甲公司2017年12月31日以30 000万元的对价将其持有的丙公司60%的股权出售给第三方公司（或出售其持有丙公司股权的75%），处置后对丙公司的剩余持股比例降为20%。剩余20%股权的公允价值为10 000万元。当日，丙公司可辨认净资产账面价值为42 925万元，自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为43 840万元。（资料回顾：按购买日公允价值持续计算的2017年末丙公司可辨认净资产的公允价值为43 840万元）

假定二：甲公司2017年12月31日以37 500万元的对价将其持有的丙公司75%的股权出售给第三方公司（或出售其持有丙公司股权的93.75%），处置后对丙公司的剩余持股比例降为5%。剩余5%股权的公允价值为2 500万元。当日，丙公司可辨认净资产账面价值为42 925万元，自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为43 840万元。（资料回顾：按购买日公允价值持续计算的2017年末丙公司可辨认净资产的公允价值为43 840万元）

- (1) 个别报表：
- (2)

假定一：80%（成本法）→20%（权益法）	假定二：80%（成本法）→5%（金融资产）
①借：银行存款 30 000 贷：长期股权投资 （30666×60%/80%； 30666×75%） 22 999.5 投资收益 7 000.5	①借：银行存款 37500 贷：长期股权投资 （30666×75%/80%； 30666×93.75%） 28749.38 投资收益 8750.62
②追溯最早投资时点 剩余初始投资成本 7666.5 万元（30666-22 999.5）大于最早投资时点可辨认净资产的公允价值的份额 7500 万元（37500×20%），不需要调整剩余初始投资成本。	②在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。 借：可供出售金融资产 2500【公允价值】 贷：长期股权投资（30666-28749.38） 1916.62 投资收益 583.38 个别报表可供出售金融资产账面价值= 2500
③资料回顾：调整后的 2016 年末净利润为 2505 万元、分派现金股利 1000 万元、其他综合收益变动增加 400 万元、其他所有者权益变动增加 100 万元；调整后的 2017 年末净利润为 4915 万元、分派现金股利 2000 万元、其他综合收益减少 80 万元，其他所有者权益变动增加 1500 万元。 借：长期股权投资——损益调整 [（2505-1000+4915-2000）×20%] 884 ——其他综合收益 [（400-80）×20%] 64 ——其他权益变动 [（100+1500）×20%] 320 贷：盈余公积（1505×20%×10%） 30.1 利润分配（1505×20%×90%） 270.9 投资收益（2915×20%） 583 其他综合收益 64 资本公积——其他资本公积 320 个别报表长期股权投资账面价值=30666-22 999.5+884+64+320=8934.5	无

## (3) 合并报表：

假定一：80%（成本法）→20%（权益法）	假定二：80%（成本法）→5%（金融资产）
终止确认长期股权投资、商誉等的账面价	同左

<p>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。</p> <p>合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价（30000）与剩余股权公允价值（10000）之和-按购买日公允价值持续计算的2017年末丙公司可辨认净资产的公允价值为43840×原持股比例80%-商誉666+丙公司其他综合收益（400-80）×原持股比例80%+丙公司其他所有者权益1600×原持股比例80%=5798（万元）</p>	<p>合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价（37 500）与剩余股权公允价值（2 500）之和-按购买日公允价值持续计算的2017年末丙公司可辨认净资产的公允价值为43840×原持股比例80%-商誉666+丙公司其他综合收益（400-80）×原持股比例80%+丙公司其他所有者权益1600×原持股比例80%=5798（万元）</p>
<p>①视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余 20%股权的公允价值（10000 万元）重新计量该剩余股权。</p> <p>借：长期股权投资 10000     贷：长期股权投资 8934.5         投资收益 1065.5</p> <p>【合并报表层面，视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权】</p>	<p>①视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余20%股权的公允价值（2 500万元）重新计量该剩余股权。</p> <p>无调整分录</p>
<p>②对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整</p> <p>借：投资收益【代替原长期股权投资】2652     贷：年初未分配利润【代替投资收益】         [（2505-1000）×60%] 903         投资收益 [4915-2000）×60%] 1749</p>	<p>②对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整</p> <p>借：投资收益【代替原长期股权投资】3536     贷：年初未分配利润【代替投资收益】         [（2505-1000）×80%] 1204         投资收益 [4915 - 2000 ) ×80%]2332</p>
<p>③从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益，重分类转入投资收益</p> <p>借：资本公积 (1600×20%) 320     其他综合收益 [(400-80)×20%]64     贷：投资收益 384</p>	<p>③无调整分录</p>

<p>④同时：</p> <p>借：投资收益 (4 915×80%) 3 932                      少数股东损益 (4 915×20%) 983                      年初未分配利润 2105</p> <p>贷：提取盈余公积 500                      向股东分配利润 2000                      年末未分配利润 4520</p>	<p>④同时：</p> <p>借：投资收益 (4 915×80%) 3 932                      少数股东损益 (4 915×20%) 983                      年初未分配利润 2105</p> <p>贷：提取盈余公积 500                      向股东分配利润 2000                      年末未分配利润 4520</p>
<p>⑤合并报表结果：</p> <p>合并报表确认的处置（确认）投资收益 = 个别报表（处置投资收益 7 000.5 + 现金股利 2000×80% + 追溯调整 583） + 合并报表（①重新计量 1065.5 + ②归属期调整（-2652 + 1749） + ③资本公积其他综合收益 384） - ④3 932 = 5798（万元）</p> <p><b>【斜体字不影响处置（确认）投资收益】</b></p>	<p>⑤合并报表结果：</p> <p>合并报表确认的投资收益 = 个别报表（处置投资收益 8750.62 + 现金股利 2000×80% + 583.38） + 合并报表（①重新计量 0 + ②归属期调整（-3536 + 2332） + ③资本公积其他综合收益 0） - ④3 932 = 5798（万元）</p> <p><b>【斜体字不影响处置（确认）投资收益】</b></p>

**【总结】**合并财务报表中，需要重新计量两种情况：

- (1) 长期股权投资（20%）→长期股权投资（60%）
- (2) 长期股权投资（60%）→长期股权投资（20%）

**【思考题】**处置股权：甲公司持有乙公司 80%的股权

- (1) 出售乙公司 50%的股权、出售乙公司股权的 62.5%；
- (2) 出售乙公司股权的 50%、出售乙公司 40%的股权

×50%/80%；×62.5%                      ×50%；×40%/80%

**【例·综合题】**（2015 年考题，本小题 18 分。）甲公司为一上市的集团公司，原持有乙公司 30%股权，能够对乙公司施加重大影响。甲公司 20×3 年及 20×4 年发生的相关交易事项如下：

(1) 20×3 年 1 月 1 日，甲公司从乙公司的控股股东——丙公司处受让乙公司 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其账面价值相同。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% 股权后，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) 20×3 年 1 月 1 日，乙公司个别财务报表中所有者权益为 18 000 万元，其中实收资本为 15 000 万元，资本公积为 100 万元，盈余公积为 290 万元，未分配利润为 2 610 万元。

20×3 年度，乙公司个别财务报表实现净利润 500 万元，因可供出售金融资产公允价值变动产生的其他综合收益 60 万元。

(3) 20×4 年 1 月 1 日，甲公司向丁公司转让所持乙公司 70% 股权，转让价格为 20 000 万元，款项已经收到，并办理了股东变更登记手续。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、共同控制或施加重大影响。

其他有关资料：

甲公司与丙公司、丁公司于交易发生前无任何关联关系。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。

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。20×3 年度及 20×4 年度，乙公司未向股东分配利润。

不考虑相关税费及其他因素。

【要求及答案(1)】根据资料(1)，计算甲公司 20×3 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。

长期股权投资的初始投资成本 = 5 400 + 13 000 = 18 400 (万元)

借：长期股权投资 13 000

贷：银行存款 13 000

【要求及答案(2)】根据资料(1)，计算甲公司 20×3 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。

合并成本 = 6 200 + 13 000 = 19 200 (万元)

商誉 = 19 200 - 20 000 × 80% = 3 200 (万元)

【要求及答案(3)】根据资料(1)，计算甲公司 20×3 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。

应确认的投资收益 = 6 200 - 5 400 + 30 = 830 (万元)

【要求及答案(4)】根据资料(1)和(2)，编制与甲公司 20×3 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。

借：无形资产 2 000

贷：资本公积 2 000

借：管理费用 200 (2000/10)

贷：无形资产 200

调整后的净利润 = 500 - 200 = 300 (万元)

借：长期股权投资 288

贷：投资收益 (300 × 80%) 240

其他综合收益	(60×80%) 48
借：长期股权投资	800 (6200-5400)
贷：投资收益	800
借：资本公积	30
贷：投资收益	30
借：实收资本	15 000
资本公积	(100+2000) 2 100
其他综合收益	(0+60) 60
盈余公积	(290+50) 340
年末未分配利润	(2610+300-50) 2 860
商誉	(19 488-20360×80%) 3 200
贷：长期股权投资	(18 400+288+800) 19 488
少数股东权益	(20360×20%) 4 072
借：投资收益	(300×80%) 240
少数股东损益	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

【要求及答案(5)】根据上述资料，计算甲公司 20×4 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。

应确认的投资收益 =  $20\,000 - 18\,400 \times 70\% / 80\% + 30 + 2\,500 - 18\,400 \times 10\% / 80\% = 4\,130$  (万元)  
 或 =  $(20\,000 + 2\,500) - 18\,400 + 30 = 4\,130$  (万元)

借：银行存款	20 000
贷：长期股权投资	$(18\,400 \times 70\% / 80\%)$ 16 100
投资收益	3 900
借：资本公积	30
贷：投资收益	30
借：可供出售金融资产 (或交易性金融资产)	2 500
贷：长期股权投资	$(18\,400 \times 10\% / 80\%)$ 2 300
投资收益	200

【要求及答案(6)】根据上述资料，计算甲公司 20×4 年度合并财务报表中因处置 70% 股权应确认的投资收益。

应确认的投资收益 =  $20\,000 + 2\,500 - (18\,000 + 2\,000 + 500 + 60 - 200) \times 80\% - 3\,200 + 60 \times 80\% = 3\,060$  (万元)

3. 投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的

(1) 在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。

首先,按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额,与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益;

然后,按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

(2) 在合并财务报表中,应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

与上述母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权的方法相同。

【例·综合题】接【例·综合题▲】2017 年 12 月 31 日丙公司向非关联方 X 公司定向增发新股,增资 150 000 万元,相关手续于当日完成,甲公司对丙公司的持股比例下降为 20%,对丙公司具有重大影响并丧失控制权,并转换为采用权益法核算的长期股权投资。剩余 20% 股权的公允价值为 10 000 万元。当日,丙公司可辨认净资产账面价值为 42 925 万元,自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 43 840 万元。(资料回顾:按购买日公允价值持续计算的 2017 年末丙公司可辨认净资产的公允价值为 43 840 万元)。甲公司会计处理如下:

(1) 个别财务报表

① 按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。

按照新的持股比例(20%)确认应享有的原子公司因增资扩股而增加的净资产的份额

$$= 150\,000 \times 20\% = 30\,000 \text{ (万元)}$$

应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值

$$= 30\,666 \times 60\% / 80\% = 22\,999.5 \text{ (万元)}$$

$$\text{解析: } 80\% \quad 30666$$

$$60\% \quad X$$

$$30666 \times 60\% = 80\% \times X$$

应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额(30 000 万元)与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值(22 999.5 万元)之间的差额为 7000.5 万元应计入当期投资收益。

借: 长期股权投资 7000.5

贷: 投资收益 7000.5

② 对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

同上

(2) 合并财务报表

合并报表确认的投资收益 = 处置股权取得的对价(0)与剩余股权公允价值(10000)之和 - 按购买日公允价值持续计算的 2017 年末丙公司可辨认净资产的公允价值为  $43840 \times \text{原持股比例} 80\% - \text{商誉} 666 + \text{丙公司其他综合收益} (400 - 80) \times \text{原持股比例} 80\% + \text{丙公司其他所有者权益} 1600 \times \text{原持股比例} 80\% = -24\,202 \text{ (万元)}$

【注】以下调整抵销分录不需要掌握,只是说明上述应当确认的投资收益。

① 视同在丧失控制权之日处置子公司,并按当日剩余 20% 股权的公允价值(10000 万元)重新计量该剩余股权。

借: 长期股权投资 10 000



投资收益 28 934.5

贷：长期股权投资 (30 666+884+64+320+7000.5) 38 934.5

【合并报表层面，视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权】

②对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益【代替原长期股权投资】2652

贷：年初未分配利润【代替投资收益】

[ (2505-1000) × 60% ] 903

投资收益 [4915-2000) × 60%] 1749

③从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益，重分类转入投资收益

借：资本公积 (1600×20%) 320

其他综合收益 [ (400-80) × 20% ] 64

贷：投资收益 384

④同时：

借：投资收益 (4 915×80%) 3 932

少数股东损益 (4 915×20%) 983

年初未分配利润 2105

贷：提取盈余公积 500

向股东分配利润 2000

年末未分配利润 4520

⑤合并报表结果：

合并报表确认的投资收益 = 个别报表 (投资收益7000.5 + 现金股利2000×80% + 追溯调整583) + 合并报表 (①重新计量 - 28934.5 + ②归属期调整 (-2652 + 1749) + ③资本公积其他综合收益384) - ⑤3 932 = -24 202 (万元) 【斜体字不影响处置(确认)投资收益】

#### 4. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权——多次交易处置子公司

##### (1) 个别财务报表

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。

##### (2) 合并财务报表

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，在合并财务报表中，首先，判断分步交易是否属于“一揽子交易”。

如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照本章上述“母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资”的有关规定进行会计处理。

如果分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

**【例·综合题】**A公司主要从事机械产品的生产与销售，B公司为A公司的全资子公司，主要从事化工产品的生产与销售。A公司计划整合集团业务、剥离辅业，集中发展机械产品的主营业务。2016年11月30日，A公司与C公司签订不可撤销的转让协议，约定A公司向C公司转让其持有的B公司100%股权，对价总额为5000万元。考虑到C公司的资金压力以及股权平稳过渡，双方在协议中约定，C公司应在2016年12月31日之前支付2000万元，以先取得B公司20%股权；C公司应在2017年12月31日之前支付3000万元，以取得B公司剩余80%股权。2016年12月31日至2017年12月31日期间，B公司的相关活动仍然由A公司单方面主导，若B公司在此期间向股东进行利润分配，则后续80%股权的购买对价按C公司已分得的金额进行相应调整。

(1) 2016年12月31日，按照协议约定，C公司向A公司支付2000万元，A公司将其持有的B公司20%股权转让给C公司并已办理股权变更手续；当日，B公司自购买日持续计算的可辨认净资产账面价值为3500万元（其中股本3000万元、以前年度累计实现的净利润300万元，2016年累计实现的净利润200万元）。处置时长期股权投资的账面价值为3000万元（初始投资为成本为3000万元）。

①首先，需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”：

A公司通过两次交易处置其持有的B公司100%股权，第一次交易处置B公司20%股权，仍保留对B公司的控制；第二次交易处置剩余80%股权，并于第二次交易后丧失对B公司的控制权。

a. A公司处置B公司股权的商业目的是出于业务整合，剥离辅业的考虑，A公司的目的是处置其持有的B公司100%股权，两次处置交易结合起来才能达到其商业目的；

b. 两次交易在同一转让协议中同时约定；

c. 第一次交易中，20%股权的对价为2000万元，相对于100%股权的对价总额5000万元而言，第一次交易单独看并不经济，和第二次交易一并考虑才反映真正的经济影响，此外，如果在两次交易期间B公司进行了利润分配，也将据此调整对价，说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

综合上述，在合并财务报表中，两次交易应作为“一揽子交易”，按照分步处置子公司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

②会计处理：

2016年12月31日，A公司转让持有的B公司20%股权，在B公司的股权比例下降至80%，A公司仍控制B公司。处置价款2000万元与处置20%股权对应的B公司净资产账面价值的份额700万元（ $3500 \times 20\%$ ）之间的差额1300万元，在合并财务报表中计入其他综合收益：

借：银行存款 2 000

贷：少数股东权益 (3 500×20%) 700

其他综合收益 (2 000-700) 1 300

分析过程：【不需要掌握，仅仅说明上述合并报表的会计处理】

<p>个别报表</p> <p>借：银行存款 2 000</p> <p>贷：长期股权投资 (3000×20%) 600</p> <p>其他综合收益 1 400</p>	<p>合并报表：</p> <p>①资料回顾：以前年度累计实现的净利润300万元，2016年累计实现的净利润200万元。</p> <p>借：其他综合收益 (500×20%) 100</p> <p>贷：年初未分配利润 (300×20%) 60</p> <p>投资收益 (200×20%) 40</p> <p>借：长期股权投资 (500×80%) 400</p> <p>贷：年初未分配利润 (300×80%) 240</p> <p>投资收益 (200×80%) 160</p> <p>②抵销分录</p> <p>借：股本 3 000</p> <p>盈余公积 (500×10%) 50</p> <p>年末未分配利润 (500-50) 450</p> <p>贷：长期股权投资 [(3 000-600) +500×80%]2 800</p> <p>少数股东权益 (3500×20%) 700</p> <p>借：投资收益 (200×100%) 200</p> <p>少数股东损益 0</p> <p>年初未分配利润 (300×90%) 270</p> <p>贷：提取盈余公积 (200×10%) 20</p> <p>年末未分配利润 450</p>
--	--

此外，由于 A 公司已经签订了不可撤销的股权出售协议且预计处置将在 1 年内完成，A 公司还应根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（以下简称“财务报表列报准则”）有关持有待售资产和终止经营的有关规定进行相应的会计处理和列报。

(2) 2017年6月30日，C公司向A公司支付3 000万元，A公司将其持有的B公司剩余80%股权转让给C公司并已办理股权变更手续，自此C公司取得B公司的控制权；当日，B公司自购买日持续计算的净资产账面价值为4 000万元。2017年1月1日至2017年6月30日，B公司实现净利润500万元，无其他净资产变动事项（不考虑所得税等影响）。A公司会计处理如下：

分析：

2017年1月1日至2017年6月30日，B公司作为A公司持股80%的非全资子公司纳入A公司合并财务报表合并范围，B公司实现的净利润500万元中归属于C公司的份额100万元(500×20%) 在A公司合并财务报表中确认少数股东损益100万元，并调整少数股东权益。

2017 年 6 月 30 日, A 公司转让 B 公司剩余 80% 股权, 丧失对 B 公司控制权, 不再将 B 公司纳入合并范围。

A 公司应终止确认对 B 公司长期股权投资及少数股东权益等, 并将处置价款 3 000 万元与享有的 B 公司净资产份额 3 200 万元 ( $4\ 000 \times 80\%$ ) 之间的差额 200 万元, 计入当期损益; 同时, 将第一次交易计入其他综合收益的 1 300 万元转入当期损益。

合并报表当期的处置投资收益 = [ (处置股权取得的对价 3 000 + 剩余股权公允价值 0) - 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产  $4\ 000 \times$  原持股比例 80% ] - 商誉 0 + 其他综合收益、其他所有者权益变动 0  $\times$  原持股比例 + 第一次交易计入其他综合收益的 1 300 = 1 100 (万元)

分析过程: 【不需要掌握, 仅仅说明上述合并报表的会计处理】

<p>个别报表</p> <p>借: 银行存款 3000</p> <p>    贷: 长期股权投资 (<math>3000 \times 80\%</math>) 2400</p> <p>        投资收益</p> <p>600</p> <p>同时:</p> <p>借: 其他综合收益 1400</p> <p>    贷: 投资收益 1400</p>	<p>合并报表:</p> <p>对于个别财务报表中的处置收益的归属期间进行调整</p> <p>借: 投资收益【代替原长期股权投资】 (<math>1000 \times 80\%</math>) 800</p> <p>    贷: 年初未分配利润【代替投资收益】 (<math>500 \times 80\%</math>) 400</p> <p>        投资收益 (<math>500 \times 80\%</math>) 400</p> <p>借: 投资收益 (<math>500 \times 80\%</math>) 400</p> <p>    少数股东损益 (<math>500 \times 20\%</math>) 100</p> <p>    年初未分配利润 450</p> <p>    贷: 年末未分配利润 950</p> <p>借: 投资收益 100</p> <p>    贷: 其他综合收益 (<math>1\ 500 \times 30\%</math>) 100</p> <p><b>合并报表当期的投资收益 = 个别报表 (600 + 1400) + 合并报表 (-800 + 400 - 400 - 100) = 1100 (万元)</b></p> <p><b>【注: 斜体字不影响处置投资收益】</b></p>
---	---

### 5. 本期减少子公司时如何编制合并财务报表

在本期出售转让子公司部分股份或全部股份, 丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下, 应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

在编制合并资产负债表时, 不需要对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进行合并。但为了提高会计信息的可比性, 应当在财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表财务状况以及对前期相关金额的影响, 即披露该子公司在丧失控制权日以及该子公司在上年年末的资产和负债金额, 具体包括流动资产、长期股权投资、固定资产、无形资产及其他资产和流动负债、长期负债等。

编制合并利润表时, 则应当以该子公司期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表为基础, 将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、费用、利润纳入合并利润表。同时为提

高会计信息的可比性，在财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务报表的经营成果以及对前期相关金额的影响，即披露该子公司自期初至丧失控制权日止的经营成果以及上年度的经营成果，具体包括营业收入、营业利润、利润总额、所得税费用和净利润等。

在编制现金流量表时，应将该子公司自期初至丧失控制权之日止的现金流量信息纳入合并现金流量表，并将出售该子公司所收到的现金扣除子公司持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额，在有关投资活动类的“处置子公司及其他营业单位所收到的现金”项目中反映。如为负数，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

### （三）因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例

有时，子公司的其他股东对子公司进行增资，由此稀释了母公司对子公司的股权比例，在这种情况下，应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

**【例·计算分析题】**2017年，A公司和B公司分别出资750万元和250万元设立C公司，A公司、B公司的持股比例分别为75%和25%。C公司为A公司的子公司。

2018年B公司对C公司增资500万元，增资后占C公司股权比例为35%。交易完成后，A公司仍控制C公司。

C公司自成立日至增资前实现净利润1000万元，除此以外，不存在其他影响C公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，在A公司合并财务报表中，B公司对C公司增资的会计处理如下：

A公司持股比例原为75%，由于少数股东增资而变为65%。增资前，A公司按照75%的持股比例享有的C公司净资产账面价值为1500万元（ $2000 \times 75\%$ ）；增资后，A公司按照65%持股比例享有的净资产账面价值为1625万元（ $2500 \times 65\%$ ），两者之间的差额125万元，在A公司合并资产负债表中应调增资本公积。

### （四）交叉持股的合并处理

交叉持股，是指在由母公司和子公司组成的企业集团中，母公司持有子公司一定比例股份，能够对其实施控制，同时子公司也持有母公司一定比例股份，即相互持有对方的股份。

母子公司有交互持股情形的，在编制合并财务报表时，对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理。子公司将所持有的母公司股权分类为可供出售金融资产的，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将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相互抵销。

### （五）其他特殊交易

对于站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，在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。

随着我国市场经济的快速发展和各类型经济交易的日益复杂化、多元化，在母、子公司个别财务报表及在母公司合并财务报表中，部分特殊交易由于会计主体假设的不同而导致对同一事项的会计处理结果存在差异。在这种情况下，仅仅通过常规的抵销分录则难以真实、全面地反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量状况，需要站在企业集团合并财务报表的角度对这类交易予以调整。例如，母公司将借款作为实收资本投入子公司用于长期资产的建造，母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额。再如，子公司作为投资性房地产的大厦，出租给集团内其他企业使用，母公司应在合并财务报表层面作为固定资产反映。

**【例·综合题】（2012年考题，本小题18分。）**甲上市公司（以下简称甲公司）20×7年起实施了一系列股权交易计划，具体情况如下：（5）其他有关资料：①本题中各公司适用的所得税税率均为25%，除所得税外，不考虑其他因素。②乙公司没有子公司和其他被投资单位，在甲公司取得其控制权后未进行利润分配，除所实现净利润外，无其他影响所有者权益变动的事项。③甲公司取得乙公司控制权后，每年年末对商誉进行的减值测试表明商誉未发生减值。④甲公司与乙公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策。

（1）20×7年10月，甲公司与乙公司控股股东丁公司签订协议，协议约定：甲公司向丁公司定向发行1.2亿股本公司股票，以换取丁公司持有的乙公司60%的股权。甲公司定向发行的股票按规定确定为每股5元，双方确定的评估基准日为20×7年9月30日。

乙公司经评估确定20×7年9月30日的可辨认净资产公允价值（不含递延所得税资产和负债）为10亿元。

（2）甲公司该并购事项于20×7年12月10日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于20×7年12月31日发行，当日收盘价为每股5.5元。甲公司于12月31日起主导乙公司财务和生产经营决策。以20×7年9月30日的评估值为基础，乙公司可辨认净资产于20×7年12月31日的公允价值为10.5亿元（不含递延所得税资产和负债），其中公允价值与账面价值的差异产生于一项无形资产和一项固定资产：①无形资产系20×5年1月取得，成本为8000万元，预计使用10年，采用直线法摊销，预计净残值为零，20×7年12月31日的公允价值为8400万元；②固定资产系20×5年12月取得，成本为4800万元，预计使用8年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧，20×7年12月31日的公允价值为7200万元。**【注：无形资产评估增值=8400-（8000-8000/10×3）=2800，尚可使用10-3=7；固定资产评估增值=7200-（4800-4800/8×2）=3600，尚可使用8-2=6；合计评估增值2800+3600=6400】**

上述资产均未计提减值，其计税基础与按历史成本计算确定的账面价值相同。

甲公司和丁公司在此项交易前不存在关联方关系。有关资产在该项交易后预计使用年限、净残值、折旧和摊销方法保持不变。甲公司向丁公司发行股份后，丁公司持有甲公司发行在外普通股的10%，不具有重大影响。

**【要求及答案】**根据资料(1)和(2),确定甲公司合并乙公司的类型,并说明理由;如为同一控制下企业合并,确定其合并日,计算企业合并成本及合并日确认长期股权投资应调整所有者权益的金额;如为非同一控制下企业合并,确定其购买日,计算企业合并成本、合并中取得可辨认净资产公允价值及合并中应予确认的商誉或计入当期损益的金额。

该项合并为非同一控制下企业合并。理由:甲公司与乙公司在合并发生前后不存在同一最终控制方。或:甲公司与丁公司在交易发生前不存在关联方关系。

购买日为20×7年12月31日。

企业合并成本=12 000×5.5=66 000(万元)

合并中取得可辨认净资产公允价值=105 000-6 400×25%=103 400(万元)

商誉=66 000-103 400×60%=3 960(万元)

(3)20×9年1月1日,甲公司又支付5亿元自乙公司其他股东处进一步购入乙公司40%的股权,当日乙公司可辨认净资产公允价值为12.5亿元,乙公司个别财务报表中净资产账面价值为11.86亿元,其中20×8年实现净利润为2亿元。

**【要求及答案】**根据资料(3),计算确定甲公司在其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;计算确定该项交易发生时乙公司应并入甲公司合并财务报表的可辨认净资产价值及该交易对甲公司合并资产负债表中所有者权益项目的影响金额。

个别报表长期股权投资账面价值=66 000+50 000=116 000(万元)

乙公司应纳入甲公司合并报表中的可辨认净资产价值=购买日为20×7年12月31日已考虑递延所得税的可辨认净资产公允价值103 400+20×8年调整前净利润20 000-无形资产摊销2 800/7×75%-固定资产折旧3 600/6×75%=122 650(万元)

应当冲减合并报表资本公积金额=支付对价50 000-持续计算的可辨认净资产价值122 650×40%=940(万元)

(4)20×9年10月,甲公司与其另一子公司(丙公司)协商,将持有的全部乙公司股权转让给丙公司。以乙公司20×9年10月31日评估值14亿元为基础,丙公司向甲公司定向发行本公司普通股7 000万股(每股面值1元),按规定确定为每股20元。有关股份于20×9年12月31日发行,丙公司于当日开始主导乙公司生产经营决策。当日,丙公司每股股票收盘价为21元,乙公司可辨认净资产公允价值为14.3亿元。

乙公司个别财务报表显示,其20×9年实现净利润为1.6亿元。

**【要求及答案】**根据资料(4),确定丙公司合并乙公司的类型,说明理由;确定该项合并的购买日或合并日,计算乙公司应纳入丙公司合并财务报表的净资产价值并编制丙公司确认对乙公司长期股权投资的会计分录。

该项交易为同一控制下企业合并

理由:乙、丙公司在合并前后均受甲公司最终控制,且符合时间性要求。

乙公司应纳入丙公司合并报表的净资产价值=122 650+20×9年调整前净利润16 000-无形资产摊销2 800/7×75%-固定资产折旧3 600/6×75%+3 960=137 900+3 960=141 860(万元)

借:长期股权投资 (137 900×100%+3 960) 141 860

贷:股本 7 000

【例·综合题】（2012 年考题节选）甲公司为我国境内的上市公司，该公司 20×6 年经股东大会批准处置部分股权，其有关交易或事项如下：其他有关资料：①甲公司实现净利润按 10%提取法定盈余公积后不再分配；②本题不考虑税费及其他因素。

（1）甲公司于 20×6 年 7 月 1 日出售其所持子公司（乙公司）股权的 60%【注：原持股比例 70%，出售其 42%的股权】，所得价款 10 000 万元收存银行，同时办理了股权划转手续。当日，甲公司持有乙公司剩余股权的公允价值为 6 500 万元。甲公司出售乙公司股权后，仍持有乙公司 28%股权并在乙公司董事会中派出 1 名董事。

甲公司原所持乙公司 70%股权系 20×5 年 6 月 30 日以 11 000 万元从非关联方购入，购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为 15 000 万元，除办公楼的公允价值大于账面价值 4 000 万元外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。上述办公楼按 20 年、采用年限平均法计提折旧，自购买日开始尚可使用 16 年，预计净残值为零。

20×5 年 7 月 1 日至 20×6 年 6 月 30 日，乙公司按其资产、负债账面价值计算的净资产增加 2 400 万元，其中：净利润增加 2 000 万元，可供出售金融资产公允价值增加 400 万元。

【要求及答案】根据资料（1）：①说明甲公司出售乙公司股权后对乙公司的投资应当采用的后续计量方法，并说明理由；②计算甲公司出售乙公司股权在其个别财务报表中应确认的投资收益，并编制相关会计分录；③计算甲公司出售乙公司股权在其合并财务报表中应确认的投资收益，并编制相关的调整分录；④编制甲公司因持有乙公司股权比例下降对其长期股权投资账面价值调整相关的会计分录。

①甲公司出售乙公司股权后对乙公司的投资采用权益法进行后续计量

理由：甲公司出售乙公司股权后在乙公司董事会中派出一名代表，对乙公司的财务和经营决策具有重大影响。

②甲公司出售乙公司股权在其个别报表中应确认的投资收益 = 10 000 - 6 600 (11 000 × 60% 或 11 000 × 42%/70%) = 3 400 (万元)

借：银行存款 10 000

贷：长期股权投资——乙公司 6 600

投资收益 3 400

③甲公司出售乙公司股权在其合并报表中应确认的投资收益 = [(10 000 + 6 500) - (15 000 + 2 000 - 4 000/16 + 400) × 70%] - 500 + 400 × 70% = 4 275 (万元)

按照公允价值重新计量

借：长期股权投资——乙公司 6 500

贷：长期股权投资——乙公司 [11 000 - 6 600 + (2 000 - 4 000/16 + 400) × 28%] 5 002

投资收益 1 498

归属期的调整

借：投资收益 [(2 000 - 4 000/16) × 42%] 735

贷：年初未分配利润 735



其他综合收益重新分类计入投资收益

借：其他综合收益 (400×28%) 112

贷：投资收益 112

④甲公司因持有乙公司股权比例下降对其长期股权投资账面价值调整相关的会计分录：

借：长期股权投资——乙公司 [(2 000-4 000/16+400)×28%]602

贷：利润分配——未分配利润 [(2 000-4 000/16)×28%×90%]441

盈余公积 [(2 000-4 000/16)×28%×10%]49

其他综合收益 (400×28%) 112

(2)甲公司于20×6年9月30日出售其所持子公司(丙公司)股权的10%，所得价款3 500万元收存银行，同时办理了股权划转手续。甲公司出售丙公司股权后，仍持有丙公司90%股权并保持对丙公司的控制。

甲公司所持丙公司100%股权系20×4年3月1日以30 000万元投资设立，丙公司注册资本为30 000万元，自丙公司设立起至出售股权止，丙公司除实现净利润4 500万元外，无其他所有者权益变动。

**【要求及答案】**根据资料(2)：①计算甲公司出售丙公司股权在其个别财务报表中应确认的投资收益；②说明甲公司出售丙公司股权在合并财务报表中的处理原则；③计算甲公司出售丙公司股权在合并资产负债表中应计入相关项目(指出项目名称)的金额。

①甲公司出售丙公司股权在其个别报表中应确认的投资收益=3 500-30 000×10%=500(万元)

②甲公司出售丙公司股权并未丧失控制权情况下，在合并报表中的处理原则为：处置价款与处置长期股权投资相对应享有丙公司净资产的差额计入所有者权益(或资本公积)。

③甲公司出售丙公司股权在合并资产负债表中应计入所有者权益(资本公积)的金额=3 500-(30 000+4 500)×10%=50(万元) **【标准答案-50万元】**

**【例·综合题】**(2010年考题节选)甲公司为上市公司。20×7年至20×9年，甲公司及其子公司发生的有关交易或事项如下：

(1)20×7年1月1日，甲公司以30 500万元从非关联方购入乙公司60%的股权，购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为50 000万元(含原未确认的无形资产公允价值3 000万元)，除原未确认的无形资产外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。上述无形资产按10年采用直线法摊销，预计净残值为零。甲公司取得乙公司60%股权后，能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。

20×9年1月10日，甲公司与乙公司的其他股东签订协议，甲公司从乙公司其他股东处购买乙公司40%股权；甲公司以向乙公司其他股东发行本公司普通股股票作为对价，发行的普通股数量以乙公司20×9年3月31日经评估确认的净资产公允价值为基础确定。甲公司股东大会、乙公司股东会于20×9年1月20日同时批准上述协议。

乙公司20×9年3月31日经评估确认的净资产公允价值为62 000万元。经与乙公司其他股东协商，甲公司确定发行2 500万股本公司普通股股票作为购买乙公司40%股权的对价。

20×9年6月20日，甲公司定向发行本公司普通股购买乙公司40%股权的方案经相关监管

部门批准。20×9 年 6 月 30 日，甲公司向乙公司其他股东定向发行本公司普通股 2 500 万股，并已办理完成定向发行股票的登记手续和乙公司股东的变更登记手续。同日，甲公司股票的市场价格为每股 10.5 元。

20×7 年 1 月 1 日至 20×9 年 6 月 30 日，乙公司实现净利润 9 500 万元，在此期间未分配现金股利；乙公司因可供出售金融资产公允价值变动增加其他综合收益 1 200 万元；除上述外，乙公司无其他影响所有者权益变动的事项。

**【正确答案】**

(1) 根据资料 (1)，判断甲公司购买乙公司 40% 股权的交易性质，并说明判断依据。

甲公司购买乙公司 40% 股权的交易为购买少数股东权益。(0.5 分)

判断依据：甲公司已于 20×7 年 1 月 1 日购买了乙公司 60% 股权，能够对乙公司的财务和经营政策实施控制，这表明乙公司为甲公司的子公司。20×9 年 6 月 30 日，甲公司再购买乙公司 40% 股权，属于购买少数股东权益交易。(1 分)

(2) 根据资料 (1)，计算甲公司购买乙公司 40% 股权的成本，以及该交易对甲公司 20×9 年 6 月 30 日合并股东权益的影响金额。

甲公司购买乙公司 40% 股权的成本 =  $10.5 \times 2\,500 = 26\,250$  (万元) (1 分)

甲公司购买乙公司 40% 股权对甲公司 20×9 年 6 月 30 日合并股东权益的影响金额

= 新取得的长期股权投资 26 250 - 按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额  $(50\,000 + 9\,500 - 3\,000 / 10 \times 2.5 + 1\,200) \times 40\% = 2\,270$  (万元) (1 分)

(3) 根据资料 (1)，计算甲公司 20×9 年 12 月 31 日合并资产负债表应当列示的商誉金额。

甲公司 20×9 年 12 月 31 日合并资产负债表应当列示的商誉金额 =  $30\,500 - 50\,000 \times 60\% = 500$  (万元) (1 分)

**【例·综合题】** (2010 年) 甲公司和乙公司 20×8 年度和 20×9 年度发生的有关交易或事项如下：

(5) 其他资料如下：

① 甲公司与丁公司、戊公司不存在任何关联方关系。甲债务重组取得乙公司股权前，未持有乙公司股权。乙公司未持有任何公司的股权。

② 乙公司 20×8 年 7 月 1 日到 12 月 31 日期间实现净利润 200 万元。20×9 年 1 月至 6 月 30 日期间实现净利润 260 万元。除实现的净利润外，乙公司未发生其他影响所有者权益变动的事项。

③ 本题不考虑税费及其他影响事项。

(1) 20×8 年 5 月 20 日，乙公司的客户 (丙公司) 因产品质量问题向法院提起诉讼，请求法院裁定乙公司赔偿损失 120 万元，截止 20×8 年 6 月 30 日，法院尚未对上述案件作出判决，在向法院了解情况并向法律顾问咨询后，乙公司判断该产品质量诉讼案件发生赔偿损失的可能性小于 50%。20×8 年 12 月 31 日，乙公司对丙公司产品质量诉讼案件进行了评估，认定该诉讼案状况与 20×8 年 6 月 30 日相同。

20×9 年 6 月 5 日，法院对丙公司产品质量诉讼案件作出判决，驳回丙公司的诉讼请求。

**【要求】**(1) 对丙公司产品质量诉讼案件，判断乙公司在其 20×8 年 12 月 31 日资产负债表中是否应当确认预计负债，并说明判断依据。

**【正确答案】**乙公司在其 20×8 年 12 月 31 日资产负债表中不应确认预计负债。

判断依据：丙公司产品质量诉讼案件不是很可能导致经济利益流出乙公司。

(2) 因丁公司无法支付甲公司借款 3 500 万元，甲公司 20×8 年 6 月 8 日与丁公司达成债务重组协议。协议约定，双方同意丁公司以其持有乙公司的 60% 股权按照公允价 3 300 万元，用以抵偿其欠付甲公司货款 3 500 万元。甲公司对上述应收账款已计提坏账准备 1 300 万元。

20×8 年 6 月 20 日，上述债务重组协议经甲公司、丁公司董事会和乙公司股东会批准。20×8 年 6 月 30 日，办理完成了乙公司的股东变更登记手续。同日，乙公司的董事会进行了改选，改选后董事会由 7 名董事组成，其中甲公司委派 5 名董事。乙公司章程规定，其财务和经营决策需经董事会 1/2 以上成员通过才能实施。

20×8 年 6 月 30 日，乙公司可辨认净资产的账面价值为 4 500 万元，除下列项目外，其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。单位：万元

项目	账面价值	公允价值
固定资产	1 000	1 500
或有负债	—	20

上述固定资产的成本为 3 000 万元，原预计使用 30 年，截止 20×8 年 6 月 30 日已使用 20 年，预计尚可使用 10 年。乙公司对上述固定资产采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。上述或有负债为乙公司因丙公司产品质量诉讼案件而形成的。

**【要求】**(2) 判断甲公司通过债务重组取得乙公司股权的交易是否应当确认债务重组损失，并说明判断依据。

**【正确答案】**甲公司通过债务重组取得乙公司 60% 股权的交易不应当确认债务重组损失。

判断依据：通过债务重组取得乙公司 60% 股权的公允价值为 3 300 万元，大于甲公司应收丁公司账款的账面价值 2 200 万元。

注：

借：长期股权投资      3 300  
     坏账准备          1 300  
 贷：应收账款          3 500  
     资产减值损失      1 100

**【要求】**(3) 确定甲公司通过债务重组合并乙公司的购买日，并说明确定依据。

**【正确答案】**甲公司通过债务重组合并乙公司的购买日为 20×8 年 6 月 30 日。

判断依据：

① 甲公司通过债务重组合并乙公司的协议于 20×8 年 6 月 20 日经甲公司董事会批准。

② 甲公司于 20×8 年 6 月 30 日办理完成了乙公司的股东变更登记手续，这表明合并各方已办理了必要的财产交接手续。

③ 在 20×8 年 6 月 30 日办理完成乙公司的股东变更登记手续后，甲公司向丁公司收取应收

账款的权利即告终止，这表明甲公司已支付了全部购买价款。

④20×8年6月30日，甲公司对乙公司的董事会进行了改选，能够控制乙公司的财务和经营政策。

(3) 20×8年12月31日，甲公司对乙公司的商誉进行减值测试。在进行商誉和减值测试时，甲公司将乙公司的所有资产认定为一个资产组，而且判断该资产组的所有可辨认资产不存在减值迹象。甲公司估计乙公司资产组的可收回金额为5 375万元。

【要求】(4) 计算甲公司通过债务重组取得乙公司股权时应当确认的商誉。

【正确答案】商誉=3 300-(4 500+固定资产评估增值500-负债评估增值20)×60%=312(万元)

【要求】(5) 判断甲公司20×8年12月31日是否应当对乙公司的商誉计提减值准备，并说明判断依据(需要计算的，列出计算过程)。

【正确答案】甲公司20×8年12月31日应当对乙公司的商誉计提减值准备。

判断依据：乙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值=购买日的可辨认净资产公允价值(4 500+500-20)+净利润200-补提折旧500/10×6/12=5 155(万元)

甲公司享有的商誉金额为312万元，那么整体的商誉金额=312/60%=520(万元)

乙公司资产组(不含商誉)的账面价值5 155万元小于可收回金额为5 375万元，说明可辨认资产没有减值损失。

乙公司资产组(含商誉)的账面价值=5 155+520=5 675(万元)

乙公司资产组的可收回金额为5 375万元，由于账面价值大于可收回金额，所以资产组发生了减值300万元(5 675-5 375)。

甲公司应该确认的商誉减值损失=(300-0)×60%=180(万元)

(4) 20×9年6月28日，甲公司与戊公司签订股权置换合同，合同约定：甲公司以其持有乙公司股权与戊公司所持有辛公司30%股权进行置换；甲公司所持有乙公司60%股权的公允价值为4 000万元，戊公司所持有辛公司30%股权的公允价值为2 800万元。戊公司另支付补价1 200万元。20×9年6月30日，办理完成了乙公司、辛公司的股东变更登记手续，同时甲公司收到了戊公司支付的补价1 200万元。

【要求】(6) 判断甲公司与戊公司进行的股权置换交易是否构成非货币性资产交换，并说明判断依据。

【正确答案】甲公司与戊公司进行的股权置换交易不是非货币性资产交换。

理由：收到的补价占换出资产公允价值的比例=1 200/4 000×100%=30%，该比例超过了25%。

【要求】(7) 计算甲公司因股权置换交易而应分别在其个别财务报表和合并财务报表中确认的损益。

【正确答案】甲公司因股权置换交易而应在其个别财务报表中确认的损益=4 000-3 300=700(万元)

甲公司因股权置换交易而应在其合并财务报表中确认的损益=4 000-(至20×8年12月31日按照购买日的公允价值持续计算的金额5 155+20×9年上半年净利润260-补提折旧500/10×6/12+20)×60%-商誉(312-180)=622(万元)

## 第 19 章 资产负债表日后事项

### 考情分析

2017 年本章教材内容由原第二十四章调整至第十九章，但教材内容未发生实质性变化。

本章的客观题主要考核调整事项、非调整事项的选择判断；主观题主要是将本章的调整事项内容与其他章节有关内容结合，考查考生对各章内容综合运用能力，其重点考试内容仍然是会计差错的更正。

### 知识点一：与资产负债表日后事项相关的概念（★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中基本涉及客观题。没有出现过主观题。

资产负债表日后事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。

#### （一）资产负债表日

资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。其中，年度资产负债表日是指公历 12 月 31 日；会计中期通常包括半年度、季度和月度等，会计中期期末相应地是指公历半年末、季末和月末等。

#### （二）财务报告批准报出日

财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

#### （三）有利或不利事项

资产负债表日后事项准则所称“有利或不利事项”，是指资产负债表日后对企业财务状况和经营成果具有一定影响（既包括有利影响也包括不利影响）的事项。

#### （四）资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是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，具体是指报告期间下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期。财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项，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为截止日期。

2016 年 12 月 31 日：资产负债表日

2017 年 1 月 1 日：-----



2017 年 3 月 26 日：-----

资产负债表日后  
事项涵盖的期间

#### （五）资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

### 1. 调整事项

是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。调整事项的特点是：

- (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。

### 2. 非调整事项

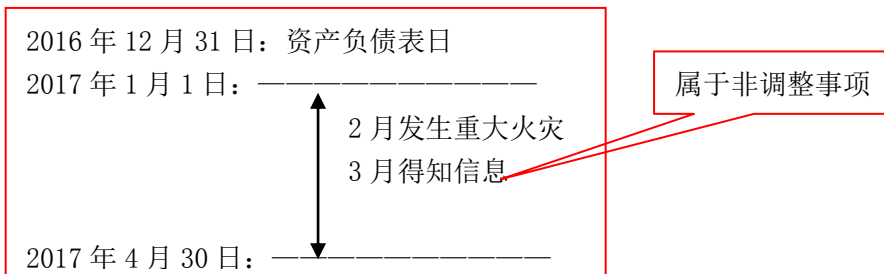
是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策。

### 3. 调整事项与非调整事项的区别

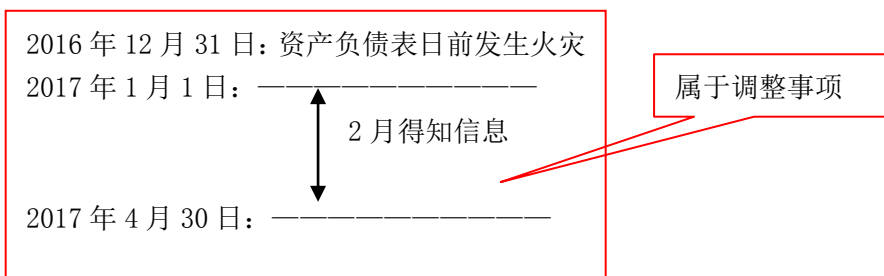
某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，主要取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

【思考题】甲公司 2016 年的财务报告于 2017 年 4 月 30 日批准报出，资产负债表日后事项的涵盖期间为：2017 年 1 月 1 日至 2017 年 4 月 30 日。甲公司 2016 年 10 月向乙公司销售商品一批，货款 1 亿元，货款至 2016 年 12 月 31 日货款尚未收到。

问题 1：2016 年 12 月 31 日乙公司财务状况良好，甲公司预计应收账款可按时收回。乙公司 2017 年 2 月发生重大火灾，3 月 1 日得知导致甲公司 100%的应收账款无法收回。



问题 2：2016 年 12 月 31 日乙公司财务状况已出现财务危机，即 2016 年 12 月 31 日前发生火灾，甲公司估计对乙公司的应收账款将有 10%无法收回，故按 10%的比例计提坏账准备。2017 年 2 月 1 日甲公司接到通知，乙公司已被宣告破产清算，甲公司估计有 100%的债权无法收回。



知识点二：资产负债表日后调整事项（★★★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中既涉及客观题，也涉及主观题。机考前几乎年年出主观题，机考后一般与会计差错更正相结合考查主观题。

（一）调整事项的处理原则



1. 进行上述账务处理的同时，还应调整财务报表相关项目的数字，包括：

(1) 资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末（即资产负债表）或本年发生数（即利润表）；

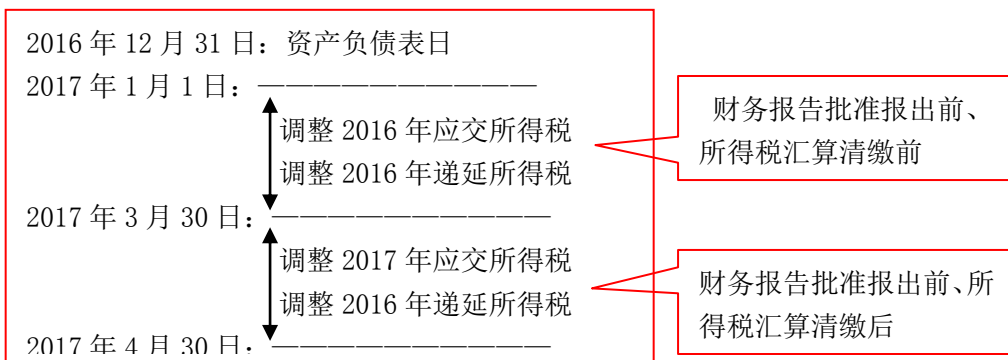
(2) 当期编制的财务报表相关项目的期初数（即资产负债表）或上年数（即利润表）；

(3) 上述调整如果涉及附注内容的，还应当调整附注相关项目的数字。

【强调】日后调整事项不需要在附注中披露。

2. 所得税的处理方法

【思考题】资产负债表日为 2016 年 12 月 31 日，2016 年度财务报告于 2017 年 4 月 30 日批准报出，资产负债表日后事项涵盖期间为 2017 年 1 月 1 日至 2017 年 4 月 30 日。假定 2016 年所得税汇算清缴于 2017 年 3 月 30 日完成。



（二）基本例题

下面的例题均为 A 公司，且为上市公司，系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，

所得税税率为 25%，2016 年的财务会计报告于 2017 年 4 月 30 日经批准对外报出。2016 年所得税汇算清缴于 2017 年 4 月 30 日完成。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，提取法定盈余公积之后，不再作其他分配。

**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。**

这一事项是指在资产负债表日已经存在的现时义务尚未确认，资产负债表日至财务报告批准报出日之前获得了新的或进一步的证据，表明符合负债的确认条件，应在财务报告中予以确认，从而需要对财务报表相关项目进行调整；或者资产负债表日已确认的某项负债，在资产负债表日至财务报告批准报出日之间获得新的或进一步的证据，表明需要对已经确认的金额进行调整。

**【例·计算分析题】**(1) A 公司 2016 年 12 月 31 日涉及一项未决诉讼，A 公司估计败诉的可能性为 80%，如果败诉很可能赔偿 100 万元。该案件的起因系 A 公司与甲公司签订一项供销合同，约定 A 公司在 2016 年 10 月份供应给甲公司一批物资。由于 A 公司未能按照合同发货，致使甲公司发生重大经济损失，甲公司通过法律程序要求 A 公司赔偿经济损失 180 万元，该诉讼案件在 12 月 31 日尚未判决。假定会计利润为 10 000 万元，税法规定，上述预计负债产生的损失仅允许在实际支出时予以税前扣除。2016 年末 A 公司编制的会计分录：

借：营业外支出		100	
	贷：预计负债		100
借：所得税费用	(10 000×25%)	2500	
	递延所得税资产	(100×25%)	25
	贷：应交税费——应交所得税		[(10 000+100)×25%] 2 525

假定一：(2) 2017 年 3 月 6 日，经法院一审判决，需要偿付甲公司经济损失 130 万元，A 公司与甲公司不再上诉，赔款已经支付。A 公司 2017 年日后事项期间的会计处理：	假定二：(3) 2017 年 3 月 6 日，经法院一审判决，需要偿付甲公司经济损失 70 万元，A 公司与甲公司不再上诉，赔款已经支付。A 公司 2017 年日后事项期间的会计处理：
①记录支付的赔偿款 借：以前年度损益调整——调整营业外支出 30 预计负债 100 贷：其他应付款 130 借：其他应付款 130【该业务为 2017 年的业务】 贷：银行存款 130 <b>【注意】</b> 这里只是通过“其他应付款”科目进行过渡，不能直接在第 1 笔分录中贷记“银行存款”。准则规定，对于调整事项，不能调整报告年度资产负债表中的“货币资金”项目以及现金流量表（正表）。	①记录支付的赔偿款 借：预计负债 100 贷：其他应付款 70 以前年度损益调整——调整营业外支出 30 借：其他应付款 70【该业务为 2017 年的业务】 贷：银行存款 70 <b>【注意】</b> 这里只是通过“其他应付款”科目进行过渡，不能直接在第 1 笔分录中贷记“银行存款”。准则规定，对于调整事项，不能调整报告年度资产负债表中的“货币资金”



	项目以及现金流量表（正表）。
②调整所得税 借：应交税费——应交所得税 (130×25%) 32.5 贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 32.5 借：以前年度损益调整——调整所得税费用 25 贷：递延所得税资产 (100×25%) 25	②调整所得税 借：应交税费——应交所得税 (70×25%) 17.5 贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 17.5 借：以前年度损益调整——调整所得税费用 25 贷：递延所得税资产 (100×25%) 25
③将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配 借：利润分配——未分配利润 (30×75%) 22.5 贷：以前年度损益调整 (30-32.5+25) 22.5 借：盈余公积 2.25 贷：利润分配——未分配利润 (22.5×10%) 2.25	③将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配 借：以前年度损益调整 (30+17.5-25) 22.5 贷：利润分配——未分配利润 (30×75%) 22.5 借：利润分配——未分配利润(22.5×10%)2.25 贷：盈余公积 2.25

接假定一资料：

④调整报告年度 2016 年会计报表相关项目的数字（财务报表略）

资产负债表项目的调整：

调减递延所得税资产 25 万元，调减应交税费 32.5 万元，调增其他应付款项目 130 万元，调减预计负债 100 万元；调减盈余公积 2.25 万元；调减未分配利润 20.25 (22.5-2.25) 万元。

利润表项目的调整：

调增营业外支出 30 万元，调减所得税费用 7.5 (32.5-25) 万元。

所有者权益变动表项目的调整：

调减净利润 22.5 万元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 2.25 万元，未分配利润一栏调减 20.25 万元。

⑤调整 2017 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）

甲公司的会计处理：

(1) 2016 年末甲公司不编制会计分录，但是需要披露。

(2) 2017 年的会计处理：

①记录收到的赔款

借：其他应收款 130  
 贷：以前年度损益调整——调整营业外收入 130

借：银行存款	130 【该业务为 2017 年的业务】
贷：其他应收款	130⑤

【注意】这里只是通过“其他应收款”科目进行过渡，不能直接在第 1 笔分录中借记“银行存款”。准则规定，对于调整事项，不能调整报告年度资产负债表中的“货币资金”项目以及现金流量表（正表）。

②调整所得税

借：以前年度损益调整——所得税费用	32.5
贷：应交税费——应交所得税	(130×25%) 32.5

③将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润

借：以前年度损益调整	(130-32.5) 97.5
贷：利润分配——未分配利润	97.5

因净利润增加，补提盈余公积

借：利润分配——未分配利润	9.75
贷：盈余公积	(97.5×10%) 9.75

【拓展】承上题，A 公司不服并提出上诉。但 A 公司的法律顾问认为二审判决很可能维持一审判决。税法规定，上述预计负债产生的损失仅允许在实际支出时于税前扣除。

【正确答案】

A 公司的会计处理

借：以前年度损益调整——营业外支出	30
贷：预计负债	30
借：递延所得税资产	(30×25%) 7.5
贷：以前年度损益调整——调整所得税费用	7.5

其他会计分录略。

【例·计算分析题】(1) A 公司 2016 年 12 月 31 日涉及一项担保诉讼案件，A 公司估计败诉的可能性为 70%，如败诉，赔偿金额很可能为本息和罚息 500 万元的 80%。假定税法规定担保涉及的诉讼不得税前扣除。假定 A 公司会计利润为 10 000 万元。2016 年末 A 公司编制的会计分录：

借：营业外支出 (500×80%)	400
贷：预计负债	400
借：所得税费用	2 600
贷：应交税费——应交所得税	[(10 000+400)×25%] 2 600

(2) 2017 年 2 月 13 日法院作出判决，A 公司支付赔偿 405 万元，A 公司不再上诉，赔偿已经支付。2017 年的会计处理

借：以前年度损益调整——调整营业外支出	5
预计负债	400
贷：其他应付款	405
借：其他应付款	405 【属于 2017 年的业务】

贷：银行存款

405

【注意】不需要调整应交所得税和递延所得税。

【拓展】承上题，如果 A 公司不服，并上诉。但 A 公司的法律顾问认为二审判决很可能维持一审判决。

【正确答案】

借：以前年度损益调整——营业外支出

5

贷：预计负债

5

【例·多选题】（2015 年考题）20×4 年 1 月 1 日，甲公司为乙公司的 800 万元债务提供 50% 担保。20×4 年 6 月 1 日，乙公司因无力偿还到期债务被债权人起诉。至 20×4 年 12 月 31 日，法院尚未判决。但经咨询律师，甲公司认为有 55% 的可能性需要承担全部保证责任，赔偿 400 万元，并预计承担诉讼费用 4 万元；有 45% 的可能无须承担保证责任。20×5 年 2 月 10 日，法院作出判决，甲公司需承担全部担保责任和诉讼费用。甲公司表示服从法院判决，于当日履行了担保责任，并支付了 4 万元的诉讼费。20×5 年 2 月 20 日，20×4 年度财务报告经董事会批准报出。不考虑其他因素，下列关于甲公司对该事件的处理正确的有（ ）。

- A. 在 20×5 年实际担保款项进行会计处理
- B. 在 20×4 年的利润表中将预计的诉讼费用 4 万元确认为管理费用
- C. 20×4 年的利润表中确认营业外支出 400 万元
- D. 在 20×4 年的财务报表附注中披露或有负债 400 万元

【正确答案】BC

【答案解析】选项 A，应该在 20×4 年进行相关的账务处理，承担相关责任；选项 D，应确认预计负债 404 万元。

【例·单选题】（2014 年考题）甲公司为上市公司，其 20×6 年度财务报告于 20×7 年 3 月 1 日对外报出。该公司在 20×6 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；20×7 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。上述事项对甲公司 20×6 年度利润总额的影响金额为（ ）。

- A. -880 万元
- B. -1 000 万元
- C. -1 200 万元
- D. -1 210 万元

【正确答案】D

【答案解析】上述事项属于日后调整事项，调整后报告年度应确认其他应付款 1 210 万元，借方对应营业外支出 1 200 万元和管理费用 10 万元，故对甲公司 20×6 年度利润总额的影响金额 = -1 200 - 10 = -1 210（万元）。

【归纳总结】

资产负债表日后调整事项涉及预计负债：

	内容	调整报告年度“应交税费——应交所得税”科目	调整报告年度“递延所得税资产”科目
发生在	1. 假定相关支出实际发生时允许税前	应调减	将原确认的递延所

所得税扣除, 如果企业不再上诉、赔款已经支付, 将“预计负债”转入“其他应付款”科目			得税资产转回
	2. 假定相关支出实际发生时允许税前扣除, 如果企业不服, 决定上诉, 则不能确认“其他应付款”	不能调整	应调整原已确认的递延所得税资产
	3. 假定实际支付时税法也不允许扣除, 涉及对外担保的预计负债	不能调整	不能调整

【提示】债务重组协议签订于报告年度资产负债表日后事项期间, 为一个新的事项, 不属于日后调整事项。

#### 【案例】资产负债表日后的债务重组

A 公司为上市公司。2×11 年 A 公司向 B 银行贷款 2 亿元, 借款协议约定的正常年利率为 6%, 罚息年利率为 7%。由于 A 公司资金困难, 未能按时偿还本息。故 A 公司从 2×13 年 1 月开始按照罚息年利率 7% 计提该笔借款的逾期利息, 2×13 年度计提逾期利息 1,400 万元。

2×14 年, A 公司与 B 银行积极协商, B 银行也已向 B 银行总行申请减免 A 公司部分利息。2×14 年 12 月 31 日, A 公司根据与 B 银行债务重组的进度情况, 预计双方将于近期达成减免利息的协议。据此判断 2×13 年度及 2×14 年度按照罚息年利率 7% 支付逾期利息的可能性很小, 故 2×14 年按照 6% 的正常年利率计提该笔贷款利息 1,200 万元, 同时冲回应付利息期初余额中 2×13 年利息 200 万元。

2×15 年 4 月 27 日, 在 2×14 年年度财务报告批准报出日之前, A 公司与 B 银行签订了《利息减免协议》, 协议的主要内容与之前 A 公司估计的情况基本相符, 即在 A 公司一次性归还全部贷款本金和分期偿还利息的前提下, A 公司只需按照 6% 的正常年利率支付 2×13 年度和 2×14 年度的利息。

问题:

- (1) A 公司能否基于资产负债表日债务重组的谈判进度来估计应付利息的金额?
- (2) 资产负债表日后事项期间达成的债务重组协议是否应该作为调整事项?

解析:

本案例中, A 公司在 2×14 年底, 根据管理层的估计, 认为按照 7% 的罚息年利率支付 2×13 年度和 2×14 年度利息的可能性很小, 故按照 6% 的正常年利率计提 2×14 年度应付利息 1,200 万元, 同时冲回应付利息期初余额中 2×13 年利息 200 万元。

应付利息与银行借款均属于金融负债, A 公司的这种做法, 有混淆了金融负债与预计负债的概念, 将金融负债按照预计负债的方法进行了会计处理。

2×15 年 4 月 27 日, A 公司与 B 银行签订了《利息减免协议》, 在该协议签订之前, 原借款协议一直有效, 则 A 公司按照 7% 的罚息年利率支付利息的合同义务一直存在, 直至《利息减免协议》的签署。因此, 2×14 年 12 月 31 日, A 公司应该按照 7% 的年利率计提应付利息。资产负债表日后期间签订的《利息减免协议》是一项新发生的事件, 该事件在资产负债表日尚未存在, 因此, 不能作为报告年度资产负债表日后调整事项。

此外,根据 A 公司与 B 银行签订了《利息减免协议》,利息减免是有条件减免,前提条件是 A 公司一次性归还全部贷款本金和分期偿还利息。因此,在该前提条件满足之前,A 公司不应确认债务重组收益。

综上所述,A 公司不能基于资产负债表日债务重组的谈判进度来估计应付利息的金额;资产负债表日后期间达成的债务重组协议不属于日后调整事项。

## 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。

这一事项是指在资产负债表日,根据当时的资料判断某项资产可能发生了损失或减值,但没有最后确定是否会发生,因而按照当时的最佳估计金额反映在财务报表中;但在资产负债表日至财务报告批准报出日之间,所取得的确凿证据能证明该事实成立,即某项资产已经发生了损失或减值,则应对资产负债表日所作的估计予以修正。

**【例·计算分析题】**(1) A 公司 2016 年 7 月销售给丙公司一批产品,货款为 1 500 万元(含增值税),丙公司于 8 月份收到所购物资并验收入库,按合同规定,丙公司应于收到所购物资后一个月内付款。由于丙公司财务状况不佳,到 2016 年 12 月 31 日仍未付款。A 公司于 12 月 31 日预计该款项将于 5 年后收回,按未来现金流量折算的现值金额为 1 300 万元;假定税法规定,坏账准备在实际发生前不得税前扣除,在实际发生时允许税前扣除。假定 A 公司会计利润为 10 000 万元。2016 年末 A 公司编制的会计分录:

借: 资产减值损失 (1 500-1 300) 200  
 贷: 坏账准备 200  
 借: 所得税费用 (10 000×25%) 2 500  
 递延所得税资产 (200×25%) 50  
 贷: 应交税费—应交所得税 [(10 000+200)×25%] 2 550

(2) A 公司于 2017 年 3 月 12 日收到丙公司通知,丙公司已宣告破产清算,无力偿还所欠部分货款,A 公司预计可收回应收账款的 20%。

### 【正确答案】

首先判断是属于资产负债表日后事项中的调整事项,根据调整事项的处理原则进行处理如下:

应补提的坏账准备=1 500×80%-200=1 000(万元)

借: 以前年度损益调整——调整资产减值损失 1 000  
 贷: 坏账准备 1 000  
 借: 递延所得税资产 (1 000×25%) 250  
 贷: 以前年度损益调整——所得税费用 250

将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配等有关处理略。

**【归纳】**资产负债表日后调整事项涉及调整减值准备的:

内容	调整报告年度“应交税费—— 应交所得税”科目	调整报告年度“递延所得税资产” 科目
假定相关减值损失	不调整	补提减值准备后:

实际发生时允许税前扣除		借：递延所得税资产 贷：以前年度损益调整
-------------	--	-------------------------

### 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。

这类调整事项包括两方面的内容：

(1) 若资产负债表日前购入的资产已经按暂估金额等入账，资产负债表日后获得证据，可以进一步确定该资产的成本，则应该对已入账的资产成本进行调整。例如，购建固定资产已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算，企业已办理暂估入账；资产负债表日后办理决算，此时应根据竣工决算的金额调整暂估入账的固定资产成本等。

(2) 企业符合收入确认条件确认资产销售收入，但资产负债表日后获得关于资产收入的进一步证据，如发生销售退回、销售折让等，此时也应调整财务报表相关项目的金额。

**【例·计算分析题】**A 公司 2017 年 2 月 10 日收到丁公司退货的产品。按照税法规定，销货方于收到购货方提供的《开具红字增值税专用发票申请单》时开具红字增值税专用发票，并作减少当期应纳税所得额处理。

该业务系 A 公司 2016 年 11 月 1 日销售给丁公司产品一批，价款 1 000 万元，产品成本 800 万元，丁公司验收货物时发现不符合合同要求需要退货，A 公司收到丁公司的通知后希望再与丁公司协商，因此 A 公司 2016 年 12 月 31 日仍确认了收入，将此应收账款 1 170 万元（含增值税）列入资产负债表应收账款项目，对此项应收账款于年末未计提坏账准备。涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前。会计处理如下：

#### (1) 调整销售收入

借：以前年度损益调整——调整营业收入	1 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170
贷：应收账款	1 170

#### (2) 调整销售成本

借：库存商品	800
贷：以前年度损益调整——调整营业成本	800

#### (3) 调整应交所得税

借：应交税费——应交所得税	50
贷：以前年度损益调整——调整所得税费用	[(1 000-800) × 25%]50

**【例·计算分析题】**A 公司 2017 年 3 月 10 日收到 B 公司来函，称 2016 年 12 月 10 日销售给 B 公司的产品，存在外包装质量问题，要求折让 10%；A 公司经过调查确认存在外包装质量问题，同意折让 10%。按照税法规定，销货方于收到购货方提供的《开具红字增值税专用发票申请单》时开具红字增值税专用发票，并作减少当期应纳税所得额的处理。折让货款已经支付。

该业务系 2016 年 12 月 10 日销售给 B 公司的产品，价款 300 万元，产品成本 230 万元，开出增值税发票，并确认收入和结转成本。货款已经收到。

**【正确答案】**账务处理为：

借：以前年度损益调整——调整营业收入	(300 × 10%) 30
应交税费——应交增值税（销项税额）	5.1
贷：应收账款	35.1

借：应交税费——应交所得税 (30×25%) 7.5

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 7.5

借：应收账款 35.1 【第三笔分录属于 2017 年应作的处理】

贷：银行存款 35.1

【归纳总结】资产负债表日后调整事项涉及销售退回和折让的（没有计提坏账准备的情况下）：

内容	调整报告年度“应交税费——应交所得税”科目	调整报告年度递延所得税
	发生于报告年度所得税汇算清缴之前	调整减少

#### 4. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错

这一事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之前发生的属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错，这种舞弊或差错应当作为资产负债表日后调整事项，调整报告年度的年度财务报告或中期财务报告相关项目的数字。

【归纳总结】资产负债表日后调整事项涉及差错的，所得税的调整原则：（一般情况下）

内容	调整报告年度“应交税费——应交所得税”科目	调整报告年度递延所得税
1. 只涉及损益，没有暂时性差异、也没有永久性差异 例如： ①上年漏计折旧 ②上年多或少确认收入	看“以前年度损益调整”余额方向： 如果在借方，则“应交税费——应交所得税”科目也在借方； 如果在贷方，则“应交税费——应交所得税”科目也在贷方	不调整
2. 只涉及损益，存在暂时性差异、没有永久性差异 例如：①税法允许以后扣除的可抵扣差异，如补提资产减值；②税法允许以后缴纳的应纳税差异	不调整	调整“递延所得税资产” 调整“递延所得税负债”
3. 只涉及损益，不存在暂时性差异、存在永久性差异 例如：①违反法律的罚款，如果原未计入营业外支出；②国库券的利息收入，如果原未计入投资收益	不调整	不调整

【提示】会计政策变更、会计估计变更与资产负债表日后事项没有关系，前期差错与资产负债表日后事项有关系。

**【案例】**法院判决结果执行中相关情况变化时，如何区分会计估计变更还是会计差错更正

A公司为上市公司，B公司与A公司在2×10年1月1日前存在关联关系，2×10年1月1日后不再存在关联关系。2×08年，B公司以自身房产为抵押向银行借款4,000万元，A公司同时开具了面值为4,000万元的无期限商业承兑汇票作为质押。2×10年，因B公司无力偿还银行债务本金4,000万元（利息已经支付），银行起诉到法院。法院于2×10年作出一审判决，银行先执行B公司的抵押房产，该房产在2×10年底的评估值为6,000万元。

2×11年2月1日，法院二审判决，其中包括银行可以执行B公司的抵押房产以及银行可以要求A公司就B公司未偿还的银行借款承担质押票据的兑付责任。A公司与B公司、法院及银行进行了沟通，银行和法院均同意先执行B公司的抵押房产。2×11年3月，B公司的抵押房产经法院评估作价，准备拍卖，由于B公司不具有支付能力，A公司为促成房产拍卖代B公司支付了拍卖保证金。

A公司在2×10年资产负债表日判断，由于B公司抵押房产价值约6,000万元，A公司与法院和债权人就该偿债事项进行沟通后认为A公司不会产生连带偿债损失。2×11年4月1日，A公司公布2×10年年度报告，考虑到资产负债表日至法院判决日、财务报告报出日期间，B公司抵押房产价值未大幅下跌（跌破债务本金），A公司把上述事项作为或有负债进行披露（未计提预计负债）。

2×11年4月到7月，由于B公司濒临破产等诸多因素，法院迟迟未能执行对B公司房产的拍卖。2×11年10月，银行要求A公司承担连带偿债责任，A公司为此被扣划了银行存款4,000万元。

问题：

A公司2×11年发生的4,000万元偿债损失应计入2×11年还是应追溯调整到2×10年？

解析：

本案中，首先应判断A公司2×10年度财务报表是否存在会计差错。B公司2×08年以房产作抵押举债，2×10年，因B公司无力偿还银行债务本金4,000万元，银行提起起诉，法院已于2×10年作出一审判决，银行先执行B公司的抵押房产，且该房产在2×10年末价值已涨至6,000万元，比债务本金4,000万元高出2,000万元。因此，就资产负债表日存在的情况判断，A公司很可能不需要履行连带责任，所以与这一或有事项有关的义务不满足确认为预计负债的条件。

然后，虽然在A公司2×10年财务报告报出日（2×11年4月1日）之前该诉讼又有了新的进展，即在2×11年2月1日法院判决银行可以执行B公司的抵押房产以及银行可以要求A公司就B公司未偿还的银行借款承担质押票据的兑付责任，但考虑到法院和债权人同意先执行B公司的抵押房产，而该抵押房产已经在准备估价拍卖，B公司抵押房产的价值未出现大幅下跌（跌破债务本金情形），故可以合理预期B公司将通过拍卖房产所得偿还银行债务。因此，A公司仍然很可能不需要履行连带责任，所以与这一或有事项有关的义务仍不满足确认为预计负债的条件。

我们认为，A公司在2×10年报中将B公司的连带偿债责任作为或有事项披露是合理的。A公司在2×10年资产负债表日根据当时存在的、预期能够取得的证据进行了判断，且没有证据表明当时的判断存在差错，因此，该事项不属于前期差错。



2×11 年 10 月，由于法院迟迟未能执行对 B 公司房产的拍卖，A 公司为此被扣划了银行存款 4,000 万元，这是该项偿债情况发生了变化，由此产生的对负债账面价值的重估和调整，应属于会计估计变更。根据准则规定，A 公司 2×11 年发生的 4,000 万元偿债损失应计入 2×11 年的损益，不需要追溯调整 2×10 年的相关财务数据。

**【案例】追缴财政基金是否属于会计差错更正**

A 公司为上市公司，于 2×11 年 3 月初公布 2×10 年报。年报公布后仅数日，A 公司收到省财政厅《关于〈××省大中型水库库区基金征收使用管理细则（试行）的通知〉》，根据该文件的要求，A 公司应自 2×09 年 5 月 1 日起，对装机容量在 2.5 万千瓦及以上有发电收入的水库和水电站，按照上网电量 8 厘/千瓦时征收库区基金，按照该文件界定的征收范围，A 公司所属已投产电站均需缴纳库区基金。经测算，执行上述规定后，A 公司 2×09 年归属母公司股东的净利润减少约 900 万元，2×10 年归属母公司股东的净利润减少约 1,800 万元。

该文件同时规定：2×09 年 5 月 1 日至 2×10 年 12 月 31 日应征收的大中型水库库区基金收入，由省电网公司代为追缴，并于 2×11 年 4 月 1 日前足额缴入省级国库，2×11 年 1 月 1 日后征收的大中型水库库区基金收入，按《××省大中型水库库区基金征收使用管理细则（试行）的通知》相关规定办理。

问题：

A 公司在 2×11 年度补交的 2×09 至 2×10 年度的水库库区基金是否属于重大会计差错？是否需要就此进行追溯调整？

解析：

本例中，A 公司于 2×10 年年度报告报出日后收到政府文件，这不属于准则中规定的“编报前期财务报表时能够合理预计取得并应当加以考虑的可靠信息”，也不属于“前期财务报表批准报出时能够取得的可靠信息”，A 公司在编制 2×10 年度财务报表时无法取得或预计这一事项，所以该事项不属于前期差错，A 公司 2×09 至 2×10 年度财务报告无须进行调整。根据准则规定，A 公司不需要进行追溯调整，但应对此事项进行专项信息披露。同时，应将 2×09、2×10 年度应计提的库区基金计入 2×11 年一季度财务报告。

**【案例】对应税金的估计与税务机关的批复不一致时，如何区分会计估计变更还是会计差错更正**

A 公司为上市公司。2×08 年，A 公司由于为与其有业务往来的 B 公司银行贷款提供担保而确认了相应的预计负债，计入了当年度的营业外支出。该担保与 A 公司取得应纳税收入相关。2×10 年，担保责任实际履行完毕，A 公司在 2×10 年企业所得税汇算清缴期间向主管税务机关申请了 3 亿元担保损失税前扣除。若不考虑担保损失，A 公司 2×10 年应纳税所得额为 1 亿元，所得税费用为 0.25 亿元。公司认为，上述担保损失符合税前扣除的条件，但能否扣除最终需主管税务机关认定，而税务机关的认定存在不确定性。A 公司在披露 2×10 年年报时，尚未取得主管税务机关就担保损失扣税认定的批复文件，因此在 2×10 年年报中确认了应缴所得税负债 0.25 亿元，并确认了同等金额的当期所得税费用。同时，截至 2×10 年所得税的缴纳截止日，A 公司因未取得主管税务机关批复文件，一直未实际缴纳 2×10 年所得税。

2×11 年 9 月, A 公司取得主管税务机关批复: 为 B 公司银行贷款提供担保发生的担保损失共计 3 亿元, 可以从应纳税所得额中扣除, 并确定可从 2×10 年度应纳税所得额中扣除 1 亿元, 剩下 2 亿元可在 2×11 年度(含) 及以后年度的应纳税所得额中扣除。

问题:

A 公司在 2×11 年取得主管税务机关批准, 可以从 2×10 年应纳税所得额中扣除的 1 亿元担保损失及 0.25 亿元所得税费用, 应追溯调整计入 2×10 年度还是计入 2×11 年度?

解析:

本案例中, A 公司从 2×08 年起为 B 公司履行银行贷款担保责任, 至 2×10 年履行完毕, 共发生了 3 亿元贷款担保损失。A 公司在披露 2×10 年报之时, 尚未取得主管税务机关批复文件(批准有关担保损失可以从应纳税所得额中扣除)。A 公司于 2×11 年 9 月取得的主管税务机关批复文件, 不属于编制 A 公司 2×10 年年度财务报告时“能够合理预计取得并应当加以考虑的可靠信息”, 也不属于 2×10 年度财务报告批准报出时“能够取得的可靠信息”。因此, A 公司 2×11 年 9 月取得主管税务机关批复后对相应所得税费用和应缴所得税的调整, 不属于前期差错。

我们认为, A 公司于 2×11 年 9 月取得的主管税务机关批复文件, 直接导致与 A 公司 2×11 年度应纳税所得额和所得税费用相关的预期经济利益和缴税义务发生了变化, 应属于会计估计变更, 故应根据准则规定采用未来适用法。

所以, 本例中主管税务机关批准可以从 2×10 年度应纳税所得额中扣除的 1 亿元担保损失, 不应追溯调整 2×10 年度财务报表, 而应于 2×11 年度应纳税所得额中扣除。其余 2 亿元担保损失, 可以根据 A 公司 2×11 年至 2×14 年应纳税所得额大小和主管税务机关批复文件规定进行相应会计处理。符合递延所得税资产确认条件的, 应确认相关递延所得税资产。

**【例·综合题】**A 公司为增值税一般纳税人企业, 适用的增值税税率为 17%, 适用的所得税税率为 25%, 按净利润的 10% 计提法定盈余公积。2016 年 12 月 31 日或 2017 年 4 月 30 日前注册会计师在对 A 公司 2016 年财务报表进行审计时, 关注到以下交易或事项的会计处理, 2016 年所得税汇算清缴将于 2017 年 4 月 30 日完成。2016 年的财务报告于 2017 年 4 月 30 日批准报出。

要求: 逐项判断 A 公司的会计处理是否正确, 并说明理由; 如果 A 公司的会计处理不正确, 编制 2016 年 12 月 31 日本年发现当年差错的会计更正分录; 编制 2017 年 4 月 30 日前, 日后期间发现报告年度差错的会计更正分录。

(1) 经董事会批准, 自 2016 年 1 月 1 日起, A 公司将管理用设备的折旧年限由 10 年变更为 5 年。该设备于 2014 年 12 月投入使用, 原价为 600 万元, 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, 至 2015 年 12 月 31 日未计提减值准备。假定税法规定, 该设备预计使用年限为 10 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。A 公司 2016 年对该设备仍按 10 年计提折旧, 其会计分录如下:

借: 管理费用 (600/10) 60  
    贷: 累计折旧 60

资料(1) 处理不正确。理由: 折旧年限的变更属于会计估计变更, 应采用未来适用法进行会计处理。更正分录是:

2016 年 12 月 31 日, 本年发现本年差错	2017 年 4 月 30 日前, 日后期间发现报告年度差错
借: 管理费用 75 贷: 累计折旧 [ (600-600/10) /4-60] 75	借: 以前年度损益调整——调整管理费用 75 贷: 累计折旧 75 借: 递延所得税资产 (75×25%) 18.75 贷: 以前年度损益调整 18.75
	<b>【注】</b> 账面价值=600-60-60-75=405 (万元) 计税基础=600-60×2=480 (万元) 可抵扣暂时性差异=75 (万元)

(2) 作为可供出售金融资产的股票投资, A 公司会计政策规定: 股价连续下跌 1 年或市价跌至成本的 50% (含 50%) 以下时, 应当按季度计提减值准备。A 公司于 2016 年 4 月取得 100 万股 B 公司股票, 成本为 6 元/股, 作为可供出售金融资产核算。6 月 30 日, B 公司股票收盘价为 5 元/股。本年因股票市场整体行情低迷, B 公司股价在当年三季度持续下跌, 至 9 月 30 日已跌至 3 元/股。12 月末 B 公司股价有所上涨至 7 元/股。甲公司在其 2016 年财务报表中对该事项进行了以下会计处理:

借: 可供出售金融资产 (100×6) 600  
贷: 银行存款 600

借: 其他综合收益 (100×1) 100  
贷: 可供出售金融资产 100

借: 资产减值损失 [100×(6-3)] 300  
贷: 可供出售金融资产 [100×(5-3)] 200  
其他综合收益 (100×1) 100

借: 所得税费用 (300×25%) 75  
贷: 递延所得税资产 75

借: 可供出售金融资产 [100×(7-3)] 400  
贷: 资产减值损失 [100×(6-3)] 300  
其他综合收益 (100×1) 100

借: 其他综合收益 (100×25%) 25  
递延所得税资产 75  
贷: 递延所得税负债 25  
所得税费用 (300×25%) 75

资料 (2) A 公司对该事项的会计处理不正确。理由: 可供出售权益工具投资发生的减值损失, 在该权益工具价值回升时, 应通过权益转回, 不得通过损益转回。

更正分录如下:

2016 年 12 月 31 日, 本年发现本年差错	2017 年 4 月 30 日前, 日后期间发现报告年度差错
----------------------------	--------------------------------



A 公司相关业务的会计处理如下：

借：银行存款	585
贷：主营业务收入	500
应交税费——应交增值税（销项税额）	85
借：主营业务成本	400
贷：库存商品	400

未作其他会计处理。

资料（4）处理不正确。理由：见下。更正分录是：

2016 年 12 月 31 日，本年发现本年差错	2017 年 4 月 30 日前，日后期间发现报告年度差错
<p>①理由：附有销售退回条件的商品销售，企业应根据以往经验合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债。</p> <p>借：主营业务收入（<math>100 \times 5 \times 10\%</math>）50     贷：主营业务成本（<math>100 \times 4 \times 10\%</math>）40         预计负债 10</p>	<p>① 理由：同左</p> <p>借：以前年度损益调整——调整营业收入 50     贷：以前年度损益调整——调整营业成本 40         预计负债 10</p>
<p>②理由：已发生退货 1 万件应进行会计处理。</p> <p>借：库存商品（<math>1 \times 4</math>）4     应交税费——应交增值税（销项税额）（<math>1 \times 5 \times 17\%</math>）0.85     预计负债 1     贷：其他应付款（<math>1 \times 5 \times 1.17</math>）5.85</p>	<p>②理由：同左</p> <p>借：库存商品 4     应交税费——应交增值税（销项税额）0.85     预计负债 1     贷：其他应付款 5.85</p> <p>借：应交税费——应交所得税     [<math>(5-4) \times 1 \times 25\%</math>]0.25     贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 0.25</p> <p>借：递延所得税资产 [ <math>(5-4) \times 9 \times 25\%</math> ]2.25     贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 2.25</p>

### 知识点三：资产负债表日后非调整事项（★★）

【历年考题涉及本知识点情况】历年考题中主要涉及客观题。考点是调整事项和非调整事项的区分，且出题频率较高。

#### （一）资产负债表日后非调整事项的处理原则

资产负债表日后发生的非调整事项，是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。资产负债表日后事项准则要求在附注中披露“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。”

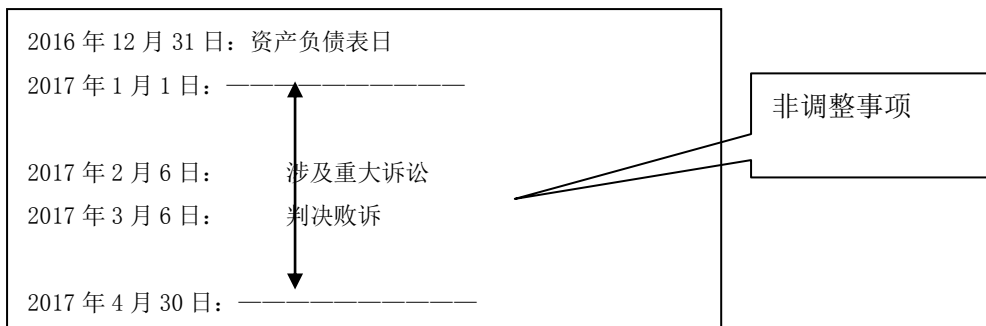
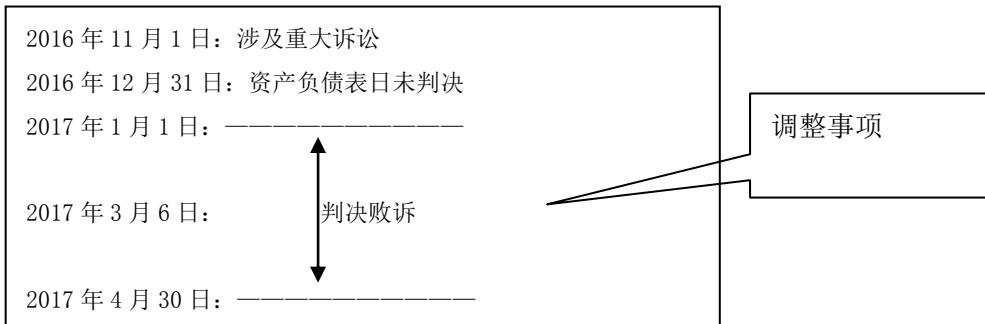
#### （二）资产负债表日后非调整事项的具体会计处理

资产负债表日后发生的非调整事项，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。

资产负债表日后非调整事项的主要例子有：

1. 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。

【思考题】



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。

【思考题】

- (1) 假定 2017 年 1 月 1 日发改委出台燃油价格大幅度提高的政策
- (2) 假定 2017 年 1 月 1 日国家税收政策发生重大改变

上述变动是在 2017 年发生的，并不影响 2016 年资产负债表日的财务状况。但因属于重大变化，不披露会影响报表使用者作出正确决策，企业应在报表附注中披露这些变化。

3. 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。

【思考题】

2016 年销售商品货款 10 000 万元未收到，2017 年 3 月份得知购买方在 2017 年 2 月份发生火灾，整个企业被烧，已经全面进入破产清算。

该事项不影响 2016 年的财务状况，但它是日后发生的重大事项，应该在报表附注中披露。

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。

**【思考题】**

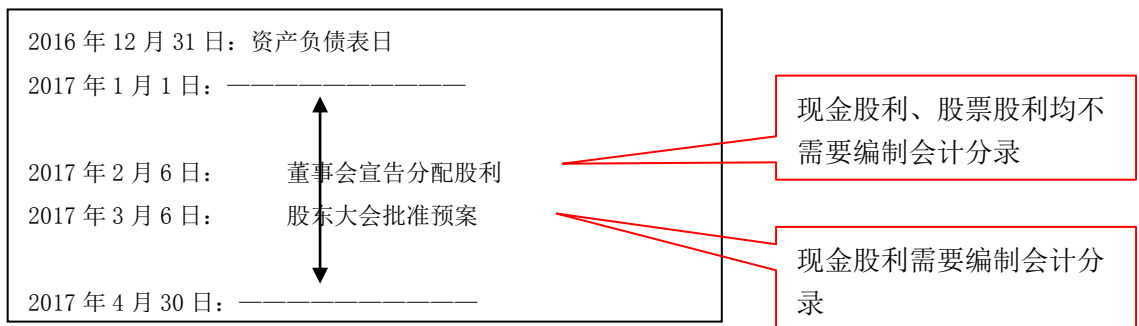
甲企业 2016 年 12 月实现净利润 10 000 万元，2017 年 1 月亏损 10 000 万元。

本例中，企业资产负债表日后发生巨额亏损将会对企业报告期以后的财务状况和经营成果产生重大影响，应当在报表附注中及时披露该事项，以便为投资者或其他财务报告使用者作出正确决策提供信息。

7. 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

8. 在资产负债表日后期间分派的现金股利和股票股利，都作为资产负债表日后非调整事项，在报告年度报表附注中披露。

**【思考题】**假定 2017 年 2 月份董事会提出 2016 年的利润分配方案，分配方案中包括现金股利、股票股利的分配。



**【例·多选题】**（2015 年考题）20×4 年财务报告于 20×5 年 3 月 20 日对外报出，其于 20×5 年发生的下列交易事项中，应作为 20×4 年资产负债表日后调整事项处理的有（ ）。

- A. 1 月 20 日，收到客户退回部分商品，该商品于 20×4 年 9 月确认为销售收入
- B. 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
- C. 3 月 10 日，20×3 年被提起诉讼的条件结案，法院判决甲公司赔偿金额与原预计金额相差 1200 万元
- D. 3 月 18 日，甲公司的子公司发布 20×4 年经审计的利润，根据购买该子公司协议约定，甲公司在原以预计或有对价基础上向出售方多支付 1600 万元

**【正确答案】** ACD

**【答案解析】** 选项 B 属于非调整事项。

**【例·单选题】**（2014 年考题）甲公司 20×3 年财务报表于 20×4 年 4 月 10 日对外报出。假定其 20×4 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 20×3 年财务报表的是（ ）。

- A. 5 月 2 日，自 20×3 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 15 日, 发现 20×3 年一项重要交易会计处理未充分考虑当时情况, 导致虚增 20×3 年利润
- C. 3 月 12 日, 某项于 20×3 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
- 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 20×3 年资产负债表日应收该客户货款按新的情况预计的坏账高于原预计金额

【正确答案】C

【答案解析】选项 A, 发生在 20×3 年报表报出后, 不属于资产负债表日后事项; 选项 B, 由于报表已经报出, 故不能调整 20×3 年财务报表; 选项 C, 属于日后期间诉讼案件结案, 法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在的现时义务, 需要调整原确认的相关的预计负债; 选项 D, 属于日后非调整事项。官方答案为 B

【例·多选题】(2012 年考题) 下列各项资产负债表日后事项中, 属于调整事项的有 ( )。

- A. 资本公积转增资本
- B. 以前期间销售的商品发生退回
- C. 发现的以前期间财务报表的重大差错
- D. 资产负债表日存在的诉讼案件结案对原预计负债金额的调整

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A, 属于非调整事项。

## 第 20 章 每股收益

### 考情分析

2017 年本章由原来的第二十七章调至第二十章, 具体变化: 增加“限制性股票在等待期内基本每股收益和稀释每股收益的计算”。教材其他内容未发生实质性变化。

本章属于重点内容。在历年考试中既可能出主观题, 又可能出客观题。客观题考点是基本每股收益和稀释每股收益的计算, 涉及股票股利、股票回购和股票期权; 主观题考点是基本每股收益和稀释每股收益的计算, 涉及股票股利、认股权证; 发放股票股利后每股收益的重新计算。

### 知识点一: 基本每股收益 (★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】主要是客观性题目, 个别情况也会出综合题, 考点集中在基本每股收益计算上, 关键点在于发行在外普通股加权平均数的计算问题, 同时结合股票股利的计算。几乎年年出题

基本每股收益是按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算的每股收益。基本每股收益仅考虑当期实际发行在外的普通股股份。

企业对外提供合并财务报表的, 每股收益准则仅要求其以合并财务报表为基础计算每股收益, 并在合并财务报表中予以列报; 与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中不要求计算和



列报每股收益，如果企业自行选择列报的，应以母公司个别财务报表为基础计算每股收益，并在其个别财务报表中予以列报。

### （一）分子的确 定

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股收益以负数列示。

【注意】以合并财务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合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。

### （二）分母的确 定

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的数量。

**发行在外普通股加权平均数 = 期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间**

已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按照天数计算；在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法，如按月计算。

【例·单选题】甲公司 2017 年期初发行在外的普通股为 20 000 万股；2 月 28 日新发行普通股 10 800 万股；12 月 1 日回购普通股 4 800 万股，以备将来奖励职工之用。该公司当年度实现净利润为 7 436 万元。则 2017 年度基本每股收益是（ ）。

- A. 0.26 元      B. 0.29 元      C. 0.25 元      D. 0.24 元

【正确答案】A

【答案解析】发行在外普通股加权平均数 =  $20\,000 \times 12/12 + 10\,800 \times 10/12 - 4\,800 \times 1/12 = 28\,600$ （万股）

基本每股收益 =  $7\,436 / 28\,600 = 0.26$ （元）

### （三）新发行普通股股数

1. 新发行普通股股数，从应收或实收对价之日起计算确定。一般情况下，应收或实收对价之日即为股票发行日。

2. 企业合并中作为对价发行的普通股何时计入发行在外普通股的加权平均数，应当区分两种情况处理：

（1）非同一控制下的企业合并，购买方自购买日起取得对被购买方的实际控制权。

【例·单选题】（2013 年考题）甲公司 20×3 年 1 月 1 日发行在外普通股为 10 000 万股，引起当年发行在外普通股股数发生变动的事项：（1）9 月 30 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）11 月 30 日，以资本公积转增股本，每 10 股转增 2 股。甲公司 20×3 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 20×3 年基本每股收益是（ ）。

- A. 0.55 元/股      B. 0.64 元/股  
C. 0.76 元/股      D. 0.82 元/股

『正确答案』B

『答案解析』甲公司 20×3 年基本每股收益 =  $8\ 200 / (10\ 000 \times 1.2 + 2\ 400 \times 3 / 12 \times 1.2) = 0.64$  (元/股)

(2) 同一控制下的企业合并, 参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制。从最终控制方角度看, 视同合并后形成的以合并财务报表为基础的报告主体在以前期间就一直存在, 合并后以合并财务报表为基础的报告主体的留存收益包括参与合并各方在合并前实现净利润的累积金额。因此, 与分子净利润口径相一致, 同一控制下企业合并中作为对价发行的普通股, 也应当视同列报最早期间期初(即 1 月 1 日)就已发行在外, 计入各列报期间普通股的加权平均数。

【例·计算题】A 公司和 B 公司分别为 S 公司控制下的两家全资子公司。2017 年 6 月 30 日, A 公司自母公司 S 公司处取得 B 公司 100% 的股权, 合并后 B 公司仍维持其独立法人资格继续经营。为进行该项企业合并, A 公司向 B 公司的股东定向增发 8 000 万股本公司普通股(每股面值为 1 元)。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均被 S 公司最终控制, 为同一控制下的企业合并。假定 A 公司和 B 公司采用的会计政策相同, 两家公司在合并前未发生任何交易, 合并前 A 公司旗下没有子公司。A 公司 2016 年度净利润为 6 400 万元, B 公司 2016 年度净利润为 800 万元; A 公司 2017 年度合并净利润为 8 400 万元, 其中包括被合并方 B 公司在合并前实现的净利润 760 万元。合并前 A 公司发行在外的普通股为 32 000 万股, 假定除企业合并过程中定向增发股票外股数未发生其他变动。2017 年度 A 公司比较利润表中基本每股收益的计算如下:

$$2017 \text{ 年度基本每股收益} = 8\ 400 / (32\ 000 + 8\ 000) = 0.21 \text{ (元)}$$

$$2016 \text{ 年度基本每股收益} = (6\ 400 + 800) / (32\ 000 + 8\ 000) = 0.18 \text{ (元)}$$

## 知识点二: 稀释每股收益(★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】主要是客观性题目, 个别情况也会出综合题, 考点集中在稀释每股收益计算上, 关键点在于公式的分子或分母的调整问题。几乎年年出题。

### (一) 基本计算原则

稀释每股收益是以基本每股收益为基础, 假定企业所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股。企业在计算稀释每股收益时应当考虑稀释性潜在普通股以及对分子和分母调整因素的影响。

#### 1. 稀释性潜在普通股

我国企业发行的潜在普通股主要有可转换公司债券、认股权证、股份期权等。潜在普通股通常对每股收益具有稀释的可能性。比如, 可转换公司债券是一种潜在普通股, 具有稀释每股收益的可能性, 不是在实际转换时, 而是在其存在期间具有稀释的可能性。等到实际转换时, 就变为对基本每股收益的影响, 而不是对稀释每股收益的影响。

稀释性潜在普通股, 是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。对于亏损企业而言, 稀释性潜在普通股假设当期转换为普通股, 将会增加企业每股亏损的金额。

如果潜在普通股转换成普通股, 将增加每股收益或是降低每股亏损的金额, 可表明该潜在普通股不具有稀释性, 而是具有反稀释性, 在计算每股收益时, 不应予以考虑。

【思考问题】某上市公司 2017 年度亏损, 基本每股收益为每股亏损 2 元, 考虑到该公司年

初发行了一批认股权证，假定该批认股权证于发行日即转换为普通股，从而导致公司发行在外普通股增加，在亏损总额不变的情况下，公司每股亏损减少为每股亏损 1 元，这种情况下，认股权证实际上产生了反稀释的作用，在实际计算稀释每股收益时，不应当考虑认股权证的影响。

假定潜在普通股当期转换为普通股

如果会减少持续经营每股收益或增加持续经营每股亏损，表明具有稀释性。否则，具有反稀释性。

## 2. 分子的调整

计算稀释每股收益时，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整：

### (1) 当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息

潜在普通股一旦假定转换成普通股，与之相关的利息等费用将不再发生，原本已从企业利润中扣除的费用应当加回来，从而增加归属于普通股股东的当期净利润。因此，在计算稀释每股收益时，这一因素一般作为一项调增因素对归属于普通股股东的当期净利润进行调整，最常见的例子为可转换公司债券的利息。

### (2) 稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用

潜在普通股假定转换成发行在外普通股，除了直接导致当期净利润发生变化的调整因素外，还应考虑一些随之而来的间接影响因素。例如，实行利润分享和奖金计划的企业，假定潜在普通股转换成发行在外普通股，相关利息费用的减少将导致企业利润的增加，进而导致职工利润分享计划相关费用的增加，对此，也应当作为一项调减因素对归属于普通股股东的当期净利润进行调整。上述调整应当考虑相关的所得税影响，及按照税后影响金额进行调整。对于包含负债和权益成份的金融工具，仅需调整属于金融负债部分的相关利息、利得或损失。

【例·计算题】某上市公司于 2017 年 1 月 1 日按面值发行 25 000 万元的三年期可转换公司债券，票面固定年利率为 2%，利息自发行之日起每年支付一次，即每年 12 月 31 日为付息日。该批可转换公司债券自发行结束后 18 个月以后可转换为公司股票。债券利息不符合资本化条件，直接计入当期损益，所得税税率为 25%。假设不考虑可转换公司债券在负债和权益成份的分拆，且债券票面利率等于实际利率。按照公司利润分享计划约定，该公司高级管理人员按照当年税前利润的 1% 领取奖金报酬。该公司 2017 年度税前利润为 18 000 万元，税后净利润为 13 500 万元。

为计算稀释每股收益，分子归属于普通股股东的当期净利润应调整的项目主要包括以下两方面：一是假定可转换公司债券期初转换为普通股而减少的利息费用，二是由此增加利润所导致的支付高管人员奖金的增加。

### 【正确答案】

税后净利润 13 500  
加：减少的利息费用  $(25\ 000 \times 2\%)$  500  
减：相关所得税影响  $(500 \times 25\%)$  (125)  
减：增加的高管人员奖金  $(500 \times 1\%)$  (5)

加：相关所得税影响（ $5 \times 25\%$ ）1.25

稀释每股收益计算中归属于普通股股东的当期净利润：13 871.25（万元）

### 3. 分母的调整

分母的构成如下：

计算基本每股收益时普通股的加权平均数

+

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数

如何理解“假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数应当按照其发行在外时间进行加权平均”？

（1）以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初（2017 年 1 月 1 日）转换为普通股。

【思考问题】A 公司 2017 年分母构成计算如下：

2016 年发行的稀释性潜在普通股：假设转换增加的普通股股数  $\times 12/12$

（2）当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换为普通股。

【思考问题】A 公司 2017 年分母构成计算如下：

2017 年 1 月 1 日发行的稀释性潜在普通股：假设转换增加的普通股股数  $\times 12/12$

2017 年 7 月 1 日发行的稀释性潜在普通股：假设转换增加的普通股股数  $\times 6/12$

2017 年 8 月 1 日发行的稀释性潜在普通股：假设转换增加的普通股股数  $\times 5/12$

（3）当期被注销或终止的稀释性潜在普通股，应当按照当期发行在外的时间加权平均计入稀释每股收益。

（4）当期被转换或行权的稀释性潜在普通股，应当从当期期初至转换日（或行权日）计入稀释每股收益中，从转换日（或行权日）起所转换的普通股则计入基本每股收益中。

【思考问题】2016 年经股东大会同意甲公司向全体股东发放认股权证 8 000 万份，每份认股权证可以在 2017 年 5 月 31 日按照每股 5 元的价格认购 1 股甲公司普通股。2017 年 5 月 31 日，认股权证持有人全部行权。

① 2017 年稀释每股收益，应当从当期期初至转换日（或行权日）的前 5 个月，计入稀释每股收益中，“假设转换增加的普通股股数  $\times 5/12$ ”。

② 2017 年计算基本每股收益发行在外普通股加权平均数，从转换日（或行权日）起至期末，后面的 7 个月，所转换的普通股则计入基本每股收益中，“转换增加的普通股股数  $\times 7/12$ ”。

## （二）稀释每股收益的基本例题

### 1. 可转换公司债券

【例·计算题】甲公司 2017 年归属于普通股股东的净利润为 35 707.57 万元，期初发行在外普通股股数 70 000 万股，年内普通股股数未发生变化。2017 年 1 月 2 日公司按面值发行 5 年期的可转换公司债券 20 000 万元，票面年利率为 6%，每 100 元债券可转换为 60 股面值为 1 元的普通股。所得税税率为 25%。甲公司发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有转换权的债券市场利率为 9%。考虑可转换公司债券在负债和权益成份之间的分拆。〔 $(P/F, 9\%, 5) = 0.6499$ ； $(P/A, 9\%, 5) = 3.8897$ 〕。计算过程如下：

2017 年度稀释每股收益为：

(1) 基本每股收益 =  $35\ 707.57 \div 70\ 000 = 0.51$  (元)；

(2) 可转换公司债券负债成份的公允价值 =  $20\ 000 \times 0.6499 + 20\ 000 \times 6\% \times 3.8897 = 17\ 665.64$  (万元)；

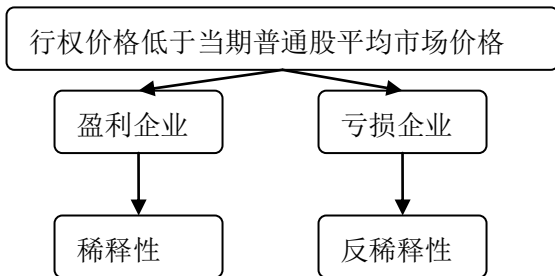
(3) 增加的净利润 =  $17\ 665.64 \times 9\% \times (1 - 25\%) = 1\ 192.43$  (万元)；

(4) 增加的普通股加权平均股数 =  $(20\ 000 \div 100 \times 60) \times 12/12 = 12\ 000$  (万股)；

(5) 增量股每股收益 =  $1\ 192.43 / 12\ 000 = 0.1$  (元)，具有稀释性；

(6) 稀释每股收益 =  $(35\ 707.57 + 1\ 192.43) \div (70\ 000 + 12\ 000) = 0.45$  (元)。

## 2. 认股权证、股份期权



对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整作为分子的净利润金额，只需按照下列公式对作为分母的普通股加权平均数进行调整：

**调整增加的普通股股数 = 拟行权时转换的普通股股数 - 拟行权时转换的普通股股数 × 行权价格 ÷ 当期普通股平均市场价格**

【例·计算题】甲公司有关资料如下：

(1) 2016 年度归属于普通股股东的净利润为 5 760 万元，发行在外普通股加权平均数为 6 000 万股，2016 年 4 月 1 日，该公司对外发行 1 000 万份认股权证，行权日为 2017 年 4 月 1 日，每份认股权证可以在行权日以 7.6 元的价格认购本公司 1 股新发的股份。该普通股 2016 年后 9 个月平均市场价格为 10 元。

①2016 年基本每股收益 =  $5\ 760 \div 6\ 000 = 0.96$  (元)

②2016 年稀释每股收益

增加的普通股股数 =  $1\ 000 - 1\ 000 \times 7.6 \div 10 = 240$  (万股)

增加的普通股股数的加权平均数 =  $240 \times 9/12 = 180$  (万股)

稀释每股收益 =  $5\ 760 \div (6\ 000 + 180) = 0.93$  (元)

(2) 2017 年度归属于普通股股东的净利润为 5 760 万元，2017 年初已对外发行的普通股加权平均数仍然为 6 000 万股，2016 年 4 月 1 日，该公司对外发行的 1 000 万份认股权证于 2017 年 4 月 1 日全部行权，行权价格为 7.6 元。该普通股 2017 年前 3 个月平均市场价格为 15.2 元。

①2017 年基本每股收益 =  $5\ 760 \div (6\ 000 + 1\ 000 \times 9/12) = 5\ 760 \div 6\ 750 = 0.85$  (元)

②2017 年稀释每股收益

增加的普通股股数 =  $1\ 000 - 1\ 000 \times 7.6 \div 15.2 = 500$  (万股)

增加的普通股股数的加权平均数 =  $500 \times 3/12 = 125$  (万股)

稀释每股收益 =  $5\ 760 \div (6\ 750 + 125) = 0.84$  (元)

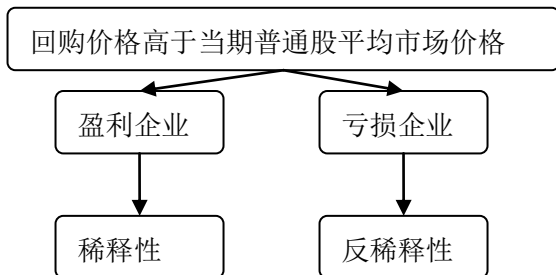
【例题·单选题】(2012 年考题)甲公司 20×6 年度归属于普通股股东的净利润为 1 200 万元,发行在外的普通股加权平均数为 2 000 万股,当年度该普通股平均市场价格为每股 5 元。20×6 年 1 月 1 日,甲公司对外发行认股权证 1 000 万份,行权日为 20×7 年 6 月 30 日,每份认股权可以在行权日以 3 元的价格认购甲公司 1 股新发的股份。甲公司 20×6 年度稀释每股收益金额是( )。

- A. 0.4 元      B. 0.46 元      C. 0.5 元      D. 0.6 元

【正确答案】C

【答案解析】调整增加的普通股股数=1 000-1 000×3/5=400(万股),甲公司 20×6 年度稀释每股收益金额=1 200/(2 000+400)=0.5(元)

### 3. 企业承诺将回购其股份的合同



【例·多选题】(2015 年考题·考生回忆版)对于盈利企业,下列各项潜在普通股中,具有稀释性的有( )。

- A. 发行的行权价格低于普通股平均价格的期权  
B. 签订的承诺以高于当期普通股平均市场价格回购本公司股份的协议  
C. 发行的购买价格高于当期普通股平均市场价格的认股权证  
D. 持有的增量股每股收益大于当期基本每股收益的可转换公司债券

【答案】AB

【解析】选项 C,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证,具有稀释性;选项 D,对于盈利企业,持有的增量股每股收益小于当期基本每股收益的可转换公司债券,具有稀释性。

计算稀释每股收益时,具体公式为:

**调整增加的普通股股数=拟回购的普通股股数×回购价格÷当期普通股平均市场价格-拟回购的普通股股数**

【例·综合题】甲公司有关资料如下:

(1) 2016 年度归属于普通股股东的净利润为 4 000 万元,发行在外普通股加权平均数为 10 000 万股。2016 年 3 月 2 日,该公司与股东签订一份远期回购合同,承诺一年后以每股 5.5 元的价格回购其发行在外的 1 200 万股普通股。假设该普通股 2016 年 3 月至 12 月平均每股市价格为 5 元。

①2016 年基本每股收益=4 000/10 000=0.4(元)

②2016 年稀释每股收益:

调整增加的普通股股数=1 200×5.5÷5-1200=120(万股)

增加的普通股股数的加权平均数 =  $1\ 200 \times 10/12 = 1\ 000$  (万股)

稀释每股收益 =  $4\ 000 / (10\ 000 + 1\ 000) = 0.36$  (元)

(2) 2017 年度归属于普通股股东的净利润为 5 000 万元, 期初发行在外普通股加权平均数仍然为 10 000 万股。2017 年 3 月 2 日, 该公司以每股 5.5 元的价格实际回购发行在外的 1 200 万股普通股。假设该普通股 2017 年 1 月至 2 月平均每股市场价格为 4 元。

① 2017 年基本每股收益 =  $5\ 000 / (10\ 000 - 1\ 200 \times 10/12) = 5\ 000 / 9\ 000 = 0.56$  (元)

② 2017 年稀释每股收益:

调整增加的普通股股数 =  $1\ 200 \times 5.5 \div 4 - 1\ 200 = 450$  (万股)

增加的普通股股数的加权平均数 =  $450 \times 2/12 = 75$  (万股)

稀释每股收益 =  $5\ 000 / (9\ 000 + 75) = 0.55$  (元)

**【例·综合题】**甲上市公司 2017 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 30 000 万股。2017 年度归属于普通股股东的净利润为 27 585 万元, 2017 年度甲公司与计算每股收益相关的事项如下: (1) 7 月 1 日, 甲公司与股东签订一份远期股份回购合同, 承诺 3 年后以每股 12 元的价格回购股东持有的 1 000 万股普通股。(2) 8 月 1 日, 根据经批准的股权激励计划, 授予高级管理人员 1 500 万股股票期权, 每一股股票期权行权时可按 6 元的价格购买甲公司 1 股普通股。(3) 10 月 1 日, 发行 3 000 万份认股权证, 行权日为 2021 年 4 月 1 日, 每份认股权证可在行权日以 6 元的价格认购 1 股甲公司普通股。甲公司 7 月 1 日、8 月 1 日和 10 月 1 日至年末普通股平均市场价格均为每股 10 元。2017 年稀释每股收益计算如下:

① 计算 2017 年稀释每股收益时调整发行在外普通股加权平均数。

因承诺回购股票调整增加的普通股加权平均数 =  $(1\ 000 \times 12 \div 10 - 1\ 000) \times 6/12 = 100$  (万股)

因授予高级管理人员股票期权调整增加的普通股加权平均数 =  $(1\ 500 - 1\ 500 \times 6 \div 10) \times 5/12 = 250$  (万股)

因发行认股权证调整增加的普通股加权平均数 =  $(3\ 000 - 3\ 000 \times 6 \div 10) \times 3/12 = 300$  (万股);

② 2017 年稀释每股收益 =  $27\ 585 / [30\ 000 \times 12/12 + (100 + 300 + 250)] = 0.9$  (元)

**【例题·单选题】**(2014 年考题) 甲公司 20×3 年实现归属于普通股股东的净利润为 1500 万元, 发行在外普通股的加权平均数为 3000 万股。甲公司 20×3 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 20×4 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 20×3 年普通股平均市场价格为 6 元/股。不考虑其他因素, 甲公司 20×3 年稀释每股收益是 ( )。

A. 0.38 元/股    B. 0.48 元/股    C. 0.49 元/股    D. 0.50 元/股

**【答案】**B

**【解析】**甲公司 20×3 年稀释每股收益 =  $1500 / [3000 + (900 - 900 \times 5/6) \times 9/12 + (100 - 100 \times 3/6) \times 6/12] = 0.48$  (元/股)

**【例题·单选题】**(2011 年) 甲公司 20×0 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 27 000 万股, 20×0 年度实现归属于普通股股东的净利润为 18 000 万元, 普通股平均市价为每股 10 元。20×0 年度, 甲公司发生的与其权益性工具相关的交易或事项如下: (1) 4 月 20 日, 宣告发放股票股

利，以年初发行在外普通股股数为基础每 10 股送 1 股，除权日为 5 月 1 日。(2) 7 月 1 日，根据经批准的股权激励计划，授予高管人员 6 000 万份股票期权。每份期权行权时按 4 元的价格购买甲公司 1 股普通股，行权日为 20×1 年 8 月 1 日。(3) 12 月 1 日，甲公司按高价回购普通股 6 000 万股，以备实施股权激励计划之用。要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列小题。

(1) 甲公司 20×0 年度的基本每股收益是 ( )。

A. 0.62 元 B. 0.64 元 C. 0.67 元 D. 0.76 元

【正确答案】A

【答案解析】基本每股收益 =  $18\,000 / (27\,000 \times 1.1 - 6\,000 \times 1/12) = 18\,000 / 29\,200 = 0.62$  (元)。

(2) 甲公司 20×0 年度的稀释每股收益是 ( )。

A. 0.55 元 B. 0.56 元 C. 0.58 元 D. 0.62 元

【正确答案】C

【答案解析】 $18\,000 / [29\,200 + (6\,000 - 6\,000 \times 4/10) \times 6/12] = 0.58$  (元)。

#### 4. 多项潜在普通股

对外发行多项潜在普通股的企业应当按照下列步骤计算稀释每股收益：

(1) 列出企业发行在外的各潜在普通股。

(2) 假设各潜在普通股已于当期期初(或发行日)转换为普通股，确定其对归属于普通股股东当期净利润的影响金额。可转换公司债券的假设转换一般会增加当期净利润金额；股份期权和认股权证的假设行权一般不影响当期净利润。

(3) 确定各潜在普通股假设转换后将增加的普通股股数。值得注意的是，稀释性股份期权和认股权证假设行权后，计算增加的普通股股数不是发行的全部普通股股数，而应当是其中无对价发行部分的普通股股数。

(4) 计算各潜在普通股的增量每股收益，判断其稀释性。增量每股收益越小的潜在普通股稀释程度越大。

(5) 按照潜在普通股稀释程度从大到小的顺序，将各稀释性潜在普通股分别计入稀释每股收益中。分步计算过程中，如果下一步得出的每股收益小于上一步得出的每股收益，表明新计入的潜在普通股具有稀释作用，应当计入稀释每股收益中；反之，则表明具有反稀释作用，不计入稀释每股收益中。

(6) 最后得出的最小每股收益金额即为稀释每股收益。

【例·计算题】某公司 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 3 750 万元，发行在外普通股加权平均数为 12 500 万股。年初已发行在外的潜在普通股有：

(1) 认股权证 4 800 万份，行权日为 20×8 年 6 月 1 日，每份认股权证可以在行权日以 8 元的价格认购 1 股本公司新发股票。

(2) 按面值发行的五年期可转换公司债券 50 000 万元，债券每张面值 100 元，票面年利率为 2.6%，转股价格为每股 12.5 元，即每 100 元债券可转换为 8 股面值为 1 元的普通股。

(3) 按面值发行的三年期可转换公司债券 100 000 万元，债券每张面值 100 元，票面年利率为 1.4%，转股价格为每股 10 元，即每 100 元债券可转换为 10 股面值为 1 元的普通股。



当期普通股平均市场价格为12元,年度内没有认股权证被行权,也没有可转换公司债券被转换或赎回,所得税税率为25%。假设不考虑可转换公司债券在负债和权益成份的分拆,且债券票面利率等于实际利率。

**【正确答案】**

20×7年度每股收益计算如下:

基本每股收益=3 750/12 500=0.3(元)

计算稀释每股收益:

(1) 假设潜在普通股转换为普通股,计算增量股每股收益并排序

	净利润增加	股数增加	增量股的每股收益	顺 序
认股权证	—	$4\ 800 - 4\ 800 \times 8 \div 12 = 1600$	—	1
2.6%债券	$50\ 000 \times 2.6\% \times (1 - 25\%) = 975$	$50\ 000 / 12.5$ 或= $50\ 000 / 100 \times 8 = 4000$	$975 / 4\ 000 = 0.24$	3
1.4%债券	$100\ 000 \times 1.4\% \times (1 - 25\%) = 1\ 050$	$100\ 000 / 10 = 10\ 000$	$1\ 050 / 10\ 000 = 0.11$	2

由于增量股每股收益越小,其稀释作用越大。由此可见,认股权证的稀释性最大,票面年利率为2.6%的可转换公司债券的稀释性最小。

(2) 分步计入稀释每股收益

	净利润	股 数	每股收益	稀释性
基本每股收益	3 750	12 500	0.3	
认股权证	0	1 600		
	3 750	14 100	$3\ 750 / 14\ 100 = 0.27$	稀 释
1.4%债券	1 050	10 000		
	4 800	24 100	$4\ 800 / 24\ 100 = 0.20$	稀 释
2.6%债券	975	4 000		
	5 775	28 100	$5\ 775 / 28\ 100 = 0.21$	反稀释

因此,稀释每股收益为0.20元。

5. 子公司、合营企业或联营企业发行的潜在普通股

子公司、合营企业、联营企业发行能够转换成其普通股的稀释性潜在普通股,不仅应当包括在其稀释每股收益的计算中,而且还应当包括在合并稀释每股收益以及投资者稀释每股收益的计算中。

**【例·计算题】**甲公司20×7年度归属于普通股股东的净利润为48 000万元(不包括子公司乙公司利润或乙公司支付的现金股利),发行在外普通股加权平均数为40 000万股,持有乙公司80%的普通股股权。

乙公司20×7年度归属于普通股股东的净利润为21 600万元,发行在外普通股加权平均数为9 000万股,该普通股当年平均市场价格为每股8元。年初,乙公司对外发行600万份可用

于购买其普通股的认股权证，行权价格为 4 元，甲公司持有其中 12 万份认股权证，当年无认股权证被行权。假设除股利外，母子公司之间没有其他需抵销的内部交易；甲公司取得对乙公司投资时，乙公司各项可辨认资产等的公允价值与其账面价值一致。20×7 年度每股收益计算如下：

**【正确答案】**

(1) 子公司每股收益

①基本每股收益 =  $21\ 600 / 9000 = 2.4$  (元)

②调整增加的普通股股数 =  $600 - 600 \times 4 \div 8 = 300$  (万股)

稀释每股收益 =  $21\ 600 / (9\ 000 + 300) = 2.32$  (元)

(2) 合并每股收益

①归属于母公司普通股股东的母公司净利润 = 48 000 (万元)

包括在合并基本每股收益计算中的子公司净利润部分 =  $2.4 \times 9\ 000 \times 80\% = 17\ 280$  (万元)

基本每股收益 =  $(48\ 000 + 17\ 280) / 40\ 000 = 1.63$  (元)

②子公司净利润中归属于普通股且由母公司享有的部分 =  $2.32 \times 9\ 000 \times 80\% = 16\ 704$  (万元)

子公司净利润中归属于认股权证且由母公司享有的部分 =  $2.32 \times 300 \times 12 / 600 = 13.92$  (万元)

甲公司持有其中 12 万份认股权证

稀释每股收益 =  $(48\ 000 + 16\ 704 + 13.92) / 40\ 000 = 1.62$  (元)

6. 限制性股票

上市公司采取授予限制性股票的方式进行股权激励的，在其等待期内应当按照以下原则计算每股收益。

(1) 等待期内基本每股收益的计算

基本每股收益仅考虑发行在外的普通股，按照归属于普通股股东的当期净利润除以发行在外普通股的加权平均数计算。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，因此在计算基本每股收益时不应当包括在内。上市公司在等待期内基本每股收益的计算，应视其发放的现金股利是否可撤销采取不同的方法：

①现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除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；分母不应包含限制性股票的股数。

②现金股利不可撤销，即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。对于现金股利不可撤销的限制性股票，即便未来没有解锁，已分配的现金股利也无需退回，表明在分配利润时这些股票享有了与普通股相同的权利，因此，属于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具。等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润；分母不应包含限制性股票的股数。

## (2) 等待期内稀释每股收益的计算

上市公司在等待期内稀释每股收益的计算，应视解锁条件不同采取不同的方法：

①解锁条件仅为服务期限条件的，公司应假设资产负债表日尚未解锁的限制性股票已于当期期初（或晚于期初的授予日）全部解锁，并参照本章中股份期权的有关规定考虑限制性股票的稀释性。行权价格低于公司当期普通股平价市场价格时，应当考虑其稀释性，计算稀释每股收益。其中，行权价格为限制性股票的发行价格加上资产负债表日尚未取得的职工服务按《企业会计准则第 11 号—股份支付》有关规定计算确定的公允价值。锁定期内计算稀释每股收益时，分子应加回计算基本每股收益分子时已扣除的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或归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润。

行权价格 = 限制性股票的发行价格 + 资产负债表日尚未取得的职工服务的公允价值

稀释每股收益 = 当期净利润 ÷ (普通股加权平均数 + 调整增加的普通股加权平均数)

= 当期净利润 ÷ [普通股加权平均数 + (限制性股票股数 - 行权价格 × 限制性股票股数 ÷ 当期普通股平均市场价格) \*]

\*表示限制性股票若为当期发行的，则还需考虑时间权数计算加权平均数

②解锁条件包含业绩条件的，公司应假设资产负债表日即为解锁日并据以判断资产负债表日的实际业绩情况是否满足解锁要求的业绩条件。若满足业绩条件的，应当参照上述解锁条件仅为服务期限条件的有关规定计算稀释性每股收益；若不满足业绩条件的，计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。

**【例·计算分析题】**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。2017 年 1 月 1 日，公司以非公开发行的方式向 600 名管理人员每人授予 100 股自身股票（每股面值为 1 元），授予价格为每股 8 元。当日，600 名管理人员出资认购了相关股票，总认购款为 480 000 元，甲公司履行了相关增资手续。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。

激励计划规定，这些管理人员从 2017 年 1 月 1 日起在甲公司连续服务 3 年的，所授予股票将于 2020 年 1 月 1 日全部解锁；其间离职的，甲公司将按照原授予价格每股 8 元回购相关股票。2017 年 1 月 1 日至 2020 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扣除激励对象已享有的该部分现金分红。

2017 年度，甲公司实现净利润 500 万元，发行在外普通股（不含限制性股票）加权平均数为 200 万股，宣告发放现金股利每股 1 元；甲公司估计三年中离职的管理人员合计为 80 人，当年年末有 30 名管理人员离职。假定甲公司 2017 年度当期普通股平均市场价格为每股 35 元。

基本每股收益 =  $[5\,000\,000 - 1 \times (600 - 80) \times 100] \div 2\,000\,000 = 2.47$  (元)

行权价格 =  $8 + 15 \times 2/3 = 18$  (元)

由于行权价格低于当期普通股平均市场价格，因此应当考虑限制性股票的稀释性。

发行在外的限制性股份在 2017 年的加权平均数 =  $600 \times 100 \times (364/365) + (600 - 30) \times 100 \times (1/365) = 59\,991.78$  (股)

稀释每股收益 =  $5\,000\,000 + [2\,000\,000 + (59\,991.78 - 18 \times 59\,991.78 \div 35)]$   
=  $5\,000\,000 + 2\,029\,139$

=2.46(元)

### 知识点三：每股收益的列报(★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】主要是客观性题目，个别情况出综合题，考点集中在重新计算问题上，几乎年年出题。

#### (一) 重新计算

##### 1. 派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股

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，但并不影响所有者权益的总金额，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。因此，为了保持会计指标的前后期可比性，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。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

【例·计算题】某企业 2014 年和 2015 年归属于普通股股东的净利润分别为 665 万元和 770 万元，2014 年 1 月 1 日发行在外的普通股 400 万股，2014 年 4 月 1 日按市价新发行普通股 80 万股，2015 年 7 月 1 日分派股票股利，以 2014 年 12 月 31 日总股本 480 万股为基数每 10 股送 3 股，假设不存在其他股数变动因素。2015 年度比较利润表中基本每股收益的计算如下：

#### 【正确答案】

2015 年度发行在外普通股加权平均数 =  $(400 + 80) \times 1.3 \times 12 / 12 = 624$  (万股)

2015 年度基本每股收益 =  $770 / 624 = 1.23$  (元)

2014 年度发行在外普通股加权平均数 =  $(400 \times 12 / 12 + 80 \times 9 / 12) \times 1.3 = 598$  (万股)

2014 年度基本每股收益 =  $665 / 598 = 1.11$  (元)

##### 2. 配股

配股在计算每股收益时比较特殊，因为它是向全部现有股东以低于当前股票市价的价格发行普通股，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。也就是说，配股中包含的送股因素具有与股票股利相同的效果，导致发行在外普通股股数增加的同时，却没有相应的经济资源流入。因此，计算基本每股收益时，应当考虑配股中的送股因素，将这部分无对价的送股（不是全部配发的普通股）视同列报最早期间期初就已发行在外，并据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数，计算各列报期间的每股收益。

为此，企业首先应当计算出一个调整系数，再用配股前发行在外普通股的股数乘以该调整系数，得出计算每股收益时应采用的普通股股数。

**每股理论除权价格 = (行权前发行在外普通股的公允价值总额 + 配股收到的款项) ÷ 行权后发行在外的普通股股数**

**调整系数 = 行权前发行在外普通股的每股公允价值 ÷ 每股理论除权价格**

**因配股重新计算的上年度基本每股收益 = 上年度基本每股收益 ÷ 调整系数**

**本年度基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润 ÷ (配股前发行在外普通股股数 × 调整系数 × 配股前普通股发行在外的时间权重 + 配股后发行在外普通股加权平均数)**

【例·计算题】某企业 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 9 600 万元，20×7 年 1

月 1 日发行在外普通股股数为 4 000 万股，20×7 年 6 月 10 日，该企业发布增资配股公告，向截止到 20×7 年 6 月 30 日（股权登记日）所有登记在册的老股东配股，配股比例为每 5 股配 1 股（ $4\,000 \div 5 = 800$  万股），配股价格为每股 5 元，除权交易基准日为 20×7 年 7 月 1 日。假设行权前一日的市价为每股 11 元，20×6 年度基本每股收益为 2.2 元。20×7 年度比较利润表中基本每股收益的计算如下：

**【正确答案】**

每股理论除权价格 = (行权前发行在外普通股的每股公允价值  $11 \times 4\,000 +$  配股收到的款项  $5 \times 800$ )  $\div$  行权后发行在外的普通股股数  $(4\,000 + 800) = 10$  (元)

调整系数 = 行权前发行在外普通股的每股公允价值  $11 \div$  每股理论除权价格  $10 = 1.1$

因配股重新计算的 20×6 年度基本每股收益 = 上年度基本每股收益  $2.2 \div$  调整系数  $1.1 = 2$  (元)

20×7 年度基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润  $9\,600 \div$  (配股前发行在外普通股股数  $4\,000 \times$  调整系数  $1.1 \times$  配股前普通股发行在外的时间权重  $6/12 +$  配股后发行在外普通股加权平均数  $4\,800 \times 6/12) = 2.09$  (元)

3. 企业存在发行在外的除普通股以外的金融工具的，在计算基本每股收益时，基本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。基本每股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者的净利润。

**【例·计算题】**甲公司 2017 年度实现净利润为 200 000 万元，发行在外普通股加权平均数为 250 000 万股。2017 年 1 月 1 日，甲公司按票面金额平价发行 600 万股优先股，优先股每股票面金额为 100 元。该批优先股股息不可累积，即当年度未向优先股股东足额派发股息的差额部分，不可累积到下一计息年度。2017 年 12 月 31 日，甲公司宣告并以现金全额发放当年优先股股息，股息率为 6%。根据该优先股合同条款规定，甲公司将该批优先股分类为权益工具，优先股股息不在所得税前列支。2017 年度基本每股收益计算如下：

归属于普通股股东的净利润 =  $200\,000 - 100 \times 600 \times 6\% = 196\,400$  (万元)

基本每股收益 =  $196\,400 / 250\,000 = 0.79$  (元)

企业发行的金融工具中包含转股条款的，即存在潜在稀释性的，在计算稀释每股收益时考虑的因素与企业发行可转换公司债券、认股权证相同。

#### 4. 以前年度损益的追溯调整或追溯重述

按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

### (二) 列报

不存在稀释性潜在普通股的企业应当在利润表中单独列示基本每股收益。存在稀释性潜在普通股的企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。编制比较财务报表时，

各列报期间中只要有一个期间列示了稀释每股收益，那么所有列报期间均应当列示稀释每股收益，即使其金额与基本每股收益相等。

企业应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：（1）基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。（2）列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股。

（3）在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外普通股或潜在普通股发生重大变化的情况。

企业如有终止经营的情况，应当在附注中分别持续经营和终止经营披露基本每股收益和稀释每股收益。

**【例题·计算题】**丙公司为上市公司，2017年1月1日发行在外的普通股为10 000万股。2017年，丙公司发生以下与权益性工具相关的交易或事项：

（1）2月20日，丙公司与承销商签订股份发行合同。4月1日，定向增发4 000万股普通股作为非同一控制下企业合并对价，于当日取得对被购买方的控制权；

（2）7月1日，根据股东大会决议，以2017年6月30日股份为基础分派股票股利，每10股送2股；

（3）10月1日，根据经批准的股权激励计划，授予高级管理人员2 000万份股票期权，每一份期权行权时可按5元的价格购买丙公司的1股普通股；

（4）丙公司2017年度普通股平均市价为每股10元，2017年度合并净利润为13 000万元，其中归属于丙公司普通股股东的部分为12 000万元。2017年基本每股收益和稀释每股收益计算如下：

①基本每股收益 $=12\ 000/[ (10\ 000+4\ 000\times 9/12) \times 1.2]=12\ 000/15\ 600=0.77$ （元）。

②稀释每股收益

调整增加的普通股股数 $=2\ 000-2\ 000\times 5\div 10=1\ 000$ （万股）

调整增加的普通股加权平均数 $=1\ 000\times 3/12=250$ （万股）

稀释每股收益 $=12\ 000/(15\ 600+250)=0.76$ （元）。

**【例·计算题】**甲公司为上市公司，2015年至2017年的有关资料如下：

（1）2015年1月1日发行在外普通股股数为82 000万股。2015年5月31日，经股东大会同意并经相关监管部门核准，甲公司于2015年5月20日为股权登记日，向全体股东每10股发放1.5份认股权证，共计发放12 300万份认股权证，每份认股权证可以在2016年5月31日按照每股6元的价格认购1股甲公司普通股。甲公司股票2015年6月至2015年12月平均市场价格为每股10元。甲公司归属于普通股股东的净利润2015年度为36 000万元。2015年度每股收益计算如下：

①基本每股收益

2015年发行在外普通股加权平均数 $=82\ 000$ （万股）；

基本每股收益 $=36\ 000/82\ 000=0.44$ （元）；

②稀释每股收益

假设转换增加的普通股股数 $=12\ 300-12\ 300\times 6\div 10=4\ 920$ （万股）

假设转换增加的普通股股数的加权平均数 $=4\ 920\times 7/12=2\ 870$ （万股）

稀释每股收益 $=36\ 000/(82\ 000+2\ 870)=0.42$ （元）

(2) 2016 年 5 月 31 日, 认股权证持有人全部行权, 甲公司收到认股权证持有人缴纳的股款 73 800 万元。2016 年 6 月 1 日, 甲公司办理完成工商变更登记, 将注册资本变更为 94 300 万元。甲公司股票 2016 年 1 月至 2016 年 5 月平均市场价格为每股 12 元。甲公司归属于普通股股东的净利润 2016 年度为 54 000 万元。2016 年度每股收益计算如下:

①基本每股收益

2016 年发行在外普通股加权平均数 =  $82\ 000 + 12\ 300 \times 7/12 = 89\ 175$  (万股)

基本每股收益 =  $54\ 000 / 89\ 175 = 0.61$  (元)

②2016 年稀释每股收益

假设转换增加的普通股股数 =  $12\ 300 - 12\ 300 \times 6 \div 12 = 6\ 150$  (万股)

假设转换增加的普通股股数的加权平均数 =  $6\ 150 \times 5/12 = 2\ 562.5$  (万股)

稀释每股收益 =  $54\ 000 / (89\ 175 + 2\ 562.5) = 0.59$  (元)

(3) 2017 年 9 月 25 日, 经股东大会批准, 甲公司以 2017 年 6 月 30 日股份 94 300 万股为基数, 向全体股东每 10 股派发 2 股股票股利。甲公司归属于普通股股东的净利润 2017 年度为 40 000 万元。2017 年度每股收益计算如下:

①2017 年基本每股收益、2017 年稀释每股收益

2017 年发行在外普通股加权平均数 =  $(82\ 000 + 12\ 300) \times 1.2 = 113\ 160$  (万股)

2017 年基本每股收益 =  $40\ 000 / 113\ 160 = 0.35$  (元)

2017 年稀释每股收益 = 基本每股收益 = 0.35 (元)

②重新计算

经重新计算的 2016 年度基本每股收益 =  $54\ 000 / (89\ 175 \times 1.2) = 0.50$  (元)

经重新计算的 2016 年度稀释每股收益 =  $54\ 000 / [(89\ 175 + 2\ 562.5) \times 1.2] = 0.49$  (元)

**【例·综合题】** (2014 年考题, 本小题 18 分。) 甲公司 20×8 年发生的部分交易事项如下:

(1) 20×8 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 20×9 年 2 月 1 日按每股 10 元的价格购买 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 20×8 年平均市价为 10.8 元, 自 20×8 年 4 月 1 日至 12 月 31 日期间平均市价为 12 元。

**【要求及答案(1)】** 根据资料(1), 说明甲公司 20×8 年应进行的会计处理, 计算 20×8 年应确认的费用金额并编制相关会计分录。

已授予高管人员的认股权证属于以权益结算的股份支付, 由于相关权利不附加其他行权条件, 没有等待期, 应根据授予的认股权证在授予日的公允价值确认当期员工服务成本。

当期应确认的费用 =  $9 \times 20 \times 2 = 360$  (万元)

会计分录

借: 管理费用 360

贷: 资本公积 360

**【不需要考虑时间权数】**

(2) 20×8 年 7 月 1 日, 甲公司发行 5 年期可转换债券 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 20×9 年 6 月 30 日)。可转换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的不附转换权的公司债券, 则需要支付年利率为 8% 的市场利率。

**【要求及答案 (2)】** 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 20×8 年与可转换公司债券相关的会计分录, 计算 20×8 年 12 月 31 日与可转换公司债券相关负债的账面价值。

甲公司对可转换公司债券应进行的会计处理: 该可转债初始确认时应区分负债和权益部分, 并按负债部分的实际利率确认利息费用。

负债部分:  $10000 \times 0.6806 + (10000 \times 5\%) \times 3.9927 = 8802.35$  (万元)

权益部分:  $10000 - 8802.35 = 1197.65$  (万元)

应确认的利息费用:  $8802.35 \times 8\% \times 6/12 = 352.09$  (万元)

会计分录:

借: 银行存款 10000

    应付债券——利息调整 1197.65

    贷: 应付债券——面值 10000

        其他权益工具 1197.65

借: 财务费用 352.09 (8802.35×8%×6/12)

    贷: 应付债券——利息调整 102.09

        应付利息 250 (10000×5%×6/12)

甲公司可转换公司债券相关负债 20×8 年 12 月 31 日的账面价值 =  $10000 - 1197.65 + 102.09 = 8904.44$  (万元)

(3) 20×8 年 9 月 10 日, 甲公司自公开市场购入 100 万股乙公司股票, 另支付手续费 8 万元, 取得时乙公司已宣告按照每股 0.1 元发放上年度现金股利。甲公司将取得的乙公司股票分类为可供出售金融资产。上述手续费以银行存款支付, 有关现金股利于 9 月 15 日收到。20×8 年 12 月 31 日, 乙公司股票的收盘价为每股 7.5 元。

**【要求及答案 (3)】** 根据资料 (3), 编制甲公司 20×8 年与可供出售金融资产相关的会计分录。

借: 应收股利 10

    可供出售金融资产 598 (100×6-10+8)

    贷: 银行存款 608

借: 银行存款 10

    贷: 应收股利 10

借: 可供出售金融资产 152

    贷: 其他综合收益 152



(4) 甲公司 20×7 年全年发行在外的普通股均为 1000 万股, 不存在具稀释性潜在普通股。20×8 年 1 月 31 日, 甲公司临时股东大会批准以未分配利润转增股本 1000 万股, 之后发行在外普通股数量均为 2000 万股。

甲公司 20×8 年归属于普通股股东的净利润为 5000 万元, 20×7 年归属于普通股股东的净利润为 4000 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。

【要求及答案(4)】根据资料(1)至(4), 确定甲公司 20×8 年在计算稀释每股收益时应考虑的具稀释性潜在普通股并说明理由; 计算甲公司 20×8 年度财务报表中应该列报的本年度和上年度基本每股收益、稀释每股收益。

假设认股权证与发行日即转为普通股所计算的股票数量增加额:

$$[9 \times 20 - (90 \times 20 \times 10) \div 12] \times 9/12 = 22.5 \text{ (万股)}$$

增量股每股收益为 0, 具有稀释性。

假设可转换债券于发行日即转为普通股所计算的净利润增加额和股票数量增加额:

$$\text{净利润增加额} = 352.09 \text{ (万元)}$$

$$\text{股票数量增加额} = 100 \times 5 \times 6/12 = 250 \text{ (万股)}$$

增量股每股收益为  $352.09 \div 250 = 1.41$  (元/股), 具有稀释性。

20×8 年度:

$$\text{基本每股收益} = 5000 \div 2000 = 2.5 \text{ (元/股)}$$

$$\text{稀释每股收益} = (5000 + 352.09) \div (2000 + 250 + 22.5) = 2.36 \text{ (元/股)}$$

20×7 年度:

$$\text{基本每股收益} = 4000 \div 2000 = 2 \text{ (元/股)}$$

稀释每股收益与基本每股收益相同, 为 2 (元/股)

## 第 21 章 公允价值计量

### 考情分析

2017 年本章教材原第二十八章改为第二十一章, 但教材内容未发生实质性变化。2016 年客观题涉及本章内容。

#### 知识点一: 公允价值的概述(★)

##### (一) 公允价值概念

###### 1. 定义

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即脱手价格。企业应当严格按照公允价值定义对相关资产或负债进行公允价值计量。

###### 2. 关于适用范围

###### (1) 适用范围

- ① 投资性房地产准则中规范的采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产;
- ② 资产减值准则中规范的使用公允价值确定可收回金额的资产;

③政府补助准则中规范的以非货币性资产形式取得的政府补助；

④企业合并准则中规范的非同一控制下企业合并中取得的可辨认资产和负债以及作为合并对价发行的权益工具；

⑤金融工具确认和计量准则中规范的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债以及可供出售金融资产等。

## (2) 不适用范围

对于存货准则规范的可变现净值、资产减值准则规范的预计未来现金流量现值等计量属性，与公允价值类似但并不遵循公允价值计量的有关规定，股份支付和租赁业务相关的计量也不遵循公允价值计量的有关规定。

## (二) 公允价值计量的基本要求

为了更好地理解公允价值定义，应从四个方面掌握其基本要求：一是以公允价值计量相关资产或负债；二是应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交易；三是有序交易发生的主要市场或最有利市场；四是主要市场或最有利市场中的市场参与者。

### 1. 相关资产或负债

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债的特征以及该资产或负债是以单项还是以组合的方式进行计量等因素。

#### (1) 相关资产或负债的特征

①资产状况和所在位置。市场参与者以公允价值计量一项非金融资产时，通常会考虑该资产的地理位置和环境、使用功能、结构、新旧程度、可使用状况等。因此，企业计量其公允价值时，也应考虑这些特征，对类似资产的可观察市场价格或其他交易信息进行调整，以确定该资产的公允价值。

【例题】2×14年1月1日，甲企业将刚开发建成的一栋写字楼作为投资性房地产，用于出租，并采用公允价值模式进行后续计量。2×14年12月31日，甲企业根据可获得的市场信息和相关数据，决定参考本地区同一地段的写字楼活跃市场价格，并考虑所处商圈位置、新旧程度、配套设施等因素，对本地区可比写字楼的市场交易价格进行调整，确定该写字楼在2×14年12月31日的公允价值。

②对资产出售或使用的限制。企业以公允价值计量相关资产，应当考虑出售或使用该资产所存在的限制因素。企业为合理确定相关资产的公允价值，应当区分该限制是针对资产持有者的，还是针对该资产本身的。

如果该限制是针对相关资产本身的，那么此类限制是该资产具有的一项特征，任何持有该资产的企业都会受到影响，市场参与者在计量日对该资产进行定价时会考虑这一特征。因此，企业以公允价值计量该资产，应当考虑该限制特征。

【思考题】限制是针对相关资产本身的？某上市公司的限售股具有在指定期间内无法在公开市场上出售的特征。市场参与者在对该上市公司限售股进行定价时将会考虑该权益工具流动性受限的因素。因企业以公允价值计量该权益工具时，应当对在公开市场上交易的同一发行人的未受限制的相同权益工具的报价作出相应调整，即从报价中扣除市场参与者因承担指定期间内无法在公开市场上出售该权益工具的风险而要求获得补偿的金额。

【思考题】限制是针对相关资产本身的？某企业通过出让方式取得了一块土地，使用年限为 50 年。在土地使用权出让合同中，这块土地的用途被限定为主业用地。根据有关法律法规的要求，在未完成相关审批程序前，企业持有该土地使用权期间，不可以擅自改变其土地用途。企业在土地使用年限（50 年）内将该土地使用权转让给其他方的，受让方也不能擅自改变该土地用途。该土地作为工业用地，这是土地本身的特征。即使企业转让该土地，作为受让方的市场参与者也不能擅自改变用途，在以公允价值计量该土地时会考虑这一特征。因企业在对该土地进行公允价值计量时，应当考虑土地使用用途受限的影响。

如果该限制是针对资产持有者的，那么此类限制并不是该资产的特征，只会影响当前持有该资产的企业，而其他企业可能不会受到该限制的影响，市场参与者在计量日对该资产进行定价时不会考虑该限制因素。因此，企业以公允价值计量该资产时，也不应考虑针对该资产持有者的限制因素。

【思考题】甲公司与某商业银行签订一份借款合同。根据借款合同规定，甲公司将其持有的一块土地使用权作为抵押，在偿还该债务前，甲公司不能转让该土地使用权。

在本例中，甲公司承诺在偿还该商业银行借款前不转让其持有的该土地使用权，该承诺是针对甲公司的限制，而非针对甲公司所持有的土地使用权，并不会转移给其他市场参与者。因此，甲公司在确定其持有的该土地使用权的公允价值时，不应考虑该限制。

## （2）计量单元

企业以公允价值计量相关资产或负债，该资产或负债可以是单项资产或负债，比如一台机器设备、一项专利权或者一项金融资产或负债，也可以是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合，比如，由多台设备构成的一条生产线、《企业会计准则第 20 号——企业合并》中规范的业务等。

企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量，取决于该资产或负债的计量单元。计量单元，是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。企业在确认相关资产或负债时就已经确定了该资产或负债的计量单元。

【思考题】甲公司拥有一台大型设备，主要用于生产医疗器械。2×14 年，该设备生产的医疗器械销售率大幅下降。2×14 年 12 月 31 日，甲公司对该设备进行减值测试。按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的有关规定，甲公司能够在期末确定该设备可收回金额的，计量单元则为该设备这一单项资产，否则甲公司应将该设备所属的资产组作为一个计量单元，以确定该资产组的可收回金额。

## 2. 有序交易

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易。企业应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交易，是在计量日前一段时期内该资产或负债具有惯常市场活动的交易，不包括被迫清算和抛售。

### （1）有序交易的确定

当企业遇到下列情况时，相关资产或负债的交易活动通常不应作为有序交易：

①在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯常市场交易活动。

②在计量日之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转移方仅与单一的市场参与者进行交易。

③资产出售方或负债转移方处于或者接近于破产或托管状态，即资产出售方或负债转移方已陷入财务困境。

④资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即被迫出售。

⑤与相同或类似资产或负债近期发生的其他交易相比，出售资产或转移负债的价格是一个异常值。

### (2) 有序交易价格的应用

企业判定相关资产或负债的交易是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，应当考虑该交易的价格，即以该交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值。企业在公允价值计量过程中赋予有序交易价格的权重时，应当考虑交易量、交易的可比性、交易日与计量日的临近程度等因素。

企业判定相关资产或负债的交易不是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，不应考虑该交易的价格，或者赋予该交易价格较低权重。

企业根据现有信息不足以判定该交易是否为有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，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的唯一依据或者主要依据。相对于其他已知的有序交易价格，企业应赋予该交易较低权重。

## 3. 主要市场或最有利市场

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

主要市场，是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。最有利市场，是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。

### (1) 主要市场或最有利市场的识别

企业根据可合理取得的信息，能够在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场的，应当将该市场作为相关资产或负债的主要市场。

，能够以最高金额出售该资产或者以最低金额转移该负债的市场作为最有利市场。相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场，能够以最高金额出售该资产或者以最低金额转移该负债的市场作为最有利市场。

相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）应当是企业可进入的市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。企业应当从自身角度，而非市场参与者角度，判定相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

### (2) 主要市场或最有利市场的应用

#### ①主要市场

企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。主要市场是资产或负债流动性最强的市场，能够为企业提供最具有代表性的参考信息。因此，无论相关资产或负债的价格能够直接从市场观察到，还是通过其他估值技术获得，企业都应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。即使企业能够于计量日在主要市场以外的另一个市场上，获得更高的出售价格或更低的转移价格，企业也仍应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。且应当考虑运输费用，不考虑交易费用。

### ②最有利市场

不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础，计量其公允价值。企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用、运输费用等。

**【例题】**2×14 年 12 月 31 日，甲公司（内蒙古）在非同一控制下的企业合并业务中获得一批存货（100 吨某原材料）。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，该原材料在 A 城市（上海）和 B 城市（重庆）有两个活跃的交易市场。甲公司能够进入这两个市场，并能够取得该存货在这两个市场的交易数据，如表 1 所示。

表 1 2×14 年 12 月 31 日该原材料的市场交易数据

市场	销售价格（万元/吨）	历史交易量（吨）
A 城市（上海）	26	980 万
B 城市（重庆）	28	20 万

甲公司根据市场交易数据能够确定 A 城市（上海）的市场拥有最大交易量、交易活跃程度最高，判定 A 城市（上海）的市场为该原材料的主要市场。因此，甲公司应当以 A 城市（上海）的市场价格为基础估计这批存货的公允价值。

假定在 A 城市（上海）的市场出售这批存货的交易费用（如相关税费等）为 300 万元，将这批存货运抵 A 城市（上海）的运输成本为 20 万元；在 B 城市（重庆）的市场出售这批存货的交易费用为 320 万元，将这批存货运抵 B 城市（重庆）的运输成本为 40 万元。

甲公司在估计这批存货的公允价值时，应当使用在主要市场中出售该原材料将收到的价格，并考虑运输费用，但不考虑交易费用。因此，这批存货的公允价值计量应使用 A 城市（上海）的市场中的价格（100 吨×26=2 600 万元），减去运输费用（20 万元），从而这批存货的公允价值为 2 580 万元。

在本例中，尽管 B 城市（重庆）的市场上出售原材料的价格（28 万元）要高于 A 城市（上海）的市场的价格（26 万元），甲公司也不能以 B 城市（重庆）的市场价格为基础确定这批存货的公允价值。

**【例题】**承上例，如果甲公司无法获得这批存货在 A 城市（上海）和 B 城市（重庆）的历史交易量，则甲公司应当在考虑交易费用和运输费用后将能够获得经济利益最大化的市场确定为最有利市场，即在该市场中出售这批存货收到的净额最高。由于市场参与者在 B 城市（重庆）的市场中出售该存货能够收到的净额为 2 440 万元（2 800—320—40），高于在 A 城市（上海）的市场出售该存货能够收到的净额 2 280 万元（2 600—300—20），因此，在甲公司无法确定主要市场情况下，B 城市（重庆）的市场为最有利市场。甲公司应当以 B 城市（重庆）的市场价格为基础估计这批存货的公允价值。

甲公司估计这批存货的公允价值时，应当使用最有利市场的价格，并考虑运输费用，但不考虑交易费用，即 B 城市（重庆）的市场中的价格（2 800 万元）减去运输费用（40 万元），从而这批存货的公允价值为 2 760 万元。

在本例中，尽管甲公司在确定最有利市场时考虑了交易费用，但在计量这批存货公允价值时不考虑交易费用，而是仅针对运输费用进行调整。

#### 4. 市场参与者

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，采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

##### (1) 市场参与者的特征

市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）中，相互独立的、熟悉资产或负债情况的、能够且愿意进行资产或负债交易的买方和卖方。市场参与者应当具备下列特征：

##### ① 市场参与者应当相互独立，不存在关联方关系。

【例题】甲公司是乙公司的母公司。2×14 年 12 月 31 日，甲公司与乙公司签订股权转让协议，以每股 5 元的协议价格受让乙公司持有的某上市公司 200 万股普通股股票，并作为交易性金融资产持有。12 月 31 日，该上市公司普通股股票的公开市场报价（收盘价）为每股 4.23 元。由于甲公司和乙公司之间存在控制与被控制的关系，其签订的股份转让协议价格明显高于公开市场报价，因此，甲、乙公司之间的交易不能作为市场参与者之间的交易，其交易价格不能作为计量相关资产公允价值的基础。但如果企业有证据表明，关联方之间的交易是按市场条款达成的；则关联方之间的交易可以作为市场参与者之间的交易，交易价格可作为公允价值计量的基础。

【例题】承上例，乙公司以每股 4.23 元的价格向其母公司（甲公司）转让该上市公司股份，两者之间的交易价格等于计量日公开市场报价，则甲、乙公司之间的交易可作为市场参与者之间的交易，其交易价格能够作为计量相关资产公允价值的基础。

② 市场参与者应当熟悉情况，根据可获得的信息，包括通过正常的尽职调查获取的信息，对相关资产或负债以及交易具备合理认知。

③ 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。

##### (2) 市场参与者的确定

企业在确定市场参与者时，应当考虑所计量的相关资产或负债、该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）以及在该市场上与企业进行交易的市场参与者等因素，从总体上识别市场参与者。

【例题】假定现在有一台甲机器设备，某一市场参与者 A 公司愿意为该业务支付更高的价格 150 万元，而其他市场参与者只愿意出价 120 万元。因为该市场参与者 A 公司有一项专利技术生产产品，而该专利技术与其的机器设备甲形成配套设施，所以能从该业务中获得协同效应，而其他市场参与者无法获得相同的协同效用。企业在确定该业务的公允价值时，不应以该特定

市场参与者的报价为基础，而是应当以大多数市场参与者（即从总体上识别市场参与者）愿意支付的价格 120 万元为基础。

### (3) 市场参与者的应用

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当基于市场参与者之间的交易确定该资产或负债的公允价值。如果市场参与者在交易中考虑了相关资产或负债的特征以及相关风险等，并根据这些特征或风险对该资产或负债的交易价格进行了调整，那么企业也应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时所使用的这些假设。

企业应当从市场参与者角度计量相关资产或负债的公允价值，而不应考虑企业自身持有资产、清偿或者以其他方式履行负债的意图和能力。

**【例题】**甲公司是一家日化企业，取得了竞争对于乙公司 100% 股权，并对乙公司进行了吸收合并。甲公司决定不再使用乙公司的商标，所有产品统一使用甲公司的商标。乙公司商标声誉良好，对其他企业而言具有价值，能够产生经济利益，假定出价 20 万元。甲公司确认该商标金额时，是多少？

甲公司应以公允价值计量该商标时，不能因为公司自身放弃使用该商标，就将其公允价值确定为零，而是应当基于将该商标出售给熟悉情况、有意愿且有能力进行交易的其他市场参与者的价格，确定其公允价值，所以是 20 万元。

**思思考题】**控股合并时?所得税率 25%，则合并财务报表会计处理？

借：无形资产	20	
贷：递延所得税资产	20×25%	
资本公积	20×75%	

## 要求要求 (★)

### (一) 要求 (★)

#### (一) 公允价值初始计量

企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。企业在取得资产或者承担负债的交易中，交易价格是取得该资产所支付或者承担该负债所收到的价格，即进入价格。而相关资产或负债的公允价值是脱手价格，即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。

大多数情况下，相关资产或负债的进入价格等于其脱手价格。例如，在交易日，企业购买一项资产的交易发生在出售该项资产主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）上的，取得该资产的交易价格与其脱手价格相等。

但在下列情况中，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。但企业有证据表明关联方之间的交易是按照市场条款进行的该交易价格可作为确定其公允价值的基础。

(2) 被迫进行的交易，或者资产出售方（或负债转移方）在交易中被迫接受价格的交易。例如，资产出售方或负债转移方为满足监管或法律的要求而被迫出售资产或转移负债，或者资产出售方或负债转移方正陷于财务困境。

(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。例如, 以公允价值计量的相关资产或负债仅是交易(例如, 企业合并)中的一部分, 而交易除该资产或负债外, 还包括按照其他会计准则应单独计量但未确认的无形资产。

(4) 进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)。

## (二) 估值技术

估值技术通常包括市场法、收益法和成本法。企业应当根据实际情况从市场法、收益法和成本法中选择一种或多种估值技术, 用于估计相关资产或负债的公允价值。准则未规定企业应当优先使用何种估值技术, 除非在活跃市场上存在相同资产或负债的公开报价。相关资产或负债存在活跃市场公开报价的, 企业应当优先使用该报价确定该资产或负债的公允价值。

### 1. 市场法

市场法是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。企业应用市场法估计相关资产或负债公允价值的, 可利用相同或类似的资产、负债或资产和负债的组合(例如, 一项业务)的价格和其他相关市场交易信息进行估值。

(1) 企业在使用市场法时, 应当以市场参与者在相同或类似资产出售中能够收到或者转移相同或类似负债需要支付的公开报价为基础。

**【例题】**2×14年7月1日, 甲企业购入乙上市公司100万股普通股股票, 共支付500万元, 假定不考虑相关税费。甲企业将对乙上市公司的投资作为交易性金融资产持有。2×14年12月31日, 乙上市公司普通股股票的收盘价为每股4.8元。甲企业在编制2×14年度财务报表时, 采用市场法确定其持有的对乙上市公司投资的公允价值。根据乙上市公司普通股股票于2×14年12月31日的收盘价, 甲企业对乙上市公司投资的公允价值为480万元(4.8×100)。

**【思考题】**类似资产? A公司持有工商银行可转债, 即是一个普通债券加转换权利, 工商银行的普通债券在活跃市场具有交易价格, 我们可以在此基础上加以调整确定可转债的公允价值。

(2) 企业在应用市场法时, 除直接使用相同或类似资产或负债的公开报价外, 还可以使用市场乘数法等估值方法。市场乘数法是一种使用可比企业市场数据估计公允价值的方法, 包括上市公司比较法、交易案例比较法等。企业采用上市公司比较法时, 可使用的市场乘数包括市盈率、市净率、企业价值/息税折旧及摊销前利润乘数等。企业应当进行职业判断, 考虑与计量相关的定性和定量因素, 选择恰当的市场乘数。

**【思考题】**甲公司拥有乙公司5%的股权, 将其作为可供出售金融资产持有。乙公司是一家非上市的股份公司, 不存在活跃市场的公开报价。2×14年12月31日, 甲公司在编制其财务报表时, 由于无法获得乙公司股份的公开市场报价, 决定采用市场乘数法确定对乙公司投资的公允价值。

### 2. 收益法

收益法是企业将未来金额转换成单一现值的估值技术。企业使用的收益法包括现金流量折现法、多期超额收益折现法(一般用于无形资产)、期权定价模型(一般用于衍生金融工具)等估值方法。



(1) 现金流量折现法。现金流量折现法是企业收益法中最常用到的估值方法，包括传统法（即折现率调整法）和期望现金流量法。

企业使用现金流量折现法估计相关资产或负债的公允价值时，需要在计量日从市场参与者角度考虑相关资产或负债的未来现金流量、现金流量金额和时间的可能变动、货币时间价值、因承受现金流量固有不确定性而要求的补偿（即风险溢价）、与负债相关的不履约风险（包括企业自身信用风险）、市场参与者在当前情况下可能考虑的其他因素等。

【提示】资产减值准则确定的未来现金流量现值，是站在企业角度预计未来的现金流量，而不是从市场参与者角度考虑相关资产的未来现金流量。

【提示】为避免重复计算或忽略风险因素的影响，折现率与现金流量应当保持一致。例如，企业使用了合同现金流量的，应当采用能够反映预期违约风险的折现率；使用了概率加权现金流量的，应当采用无风险利率；使用了包含了通货膨胀影响的现金流量的，应当采用名义折现率；使用了排除了通货膨胀影响的现金流量的，应当采用实际利率；使用税后现金流量的，应当采用税后折现率；使用税前现金流量的，应当采用税前折现率；使用人民币现金流量的，应当使用与人民币相关的利率等。

企业在现金流量折现法中所使用的现金流量是估计金额，而非确定的已知金额。当存在违约风险时，即使是合同约定的金额（例如，贷款承诺中约定的贷款金额）也是不确定的，所以，企业使用现金流量折现法时，将面临较多不确定性。

企业在以公允价值计量该资产或负债时应当考虑风险溢价。企业在某些情况下确定合适的风险溢价可能会存在较大的困难，但企业不能仅仅因为难以确定风险溢价而在公允价值计量中不考虑风险调整因素。

根据对风险的调整方式和采用现金流量类型，可以将现金流量折现法区分为两种方法，传统法和期望现金流量法。

### ①传统法

传统法是在估计金额范围内最有可能的现金流量和经风险调整的折现率的一种折现方法。

企业在传统法中所使用的现金流量，包括合同现金流量、承诺现金流量或者最有可能的现金流量等。这些现金流量都以特定事项为前提条件，例如，债券中包含的合同现金流量或承诺现金流量是以债务人不发生违约为前提条件。

企业所使用的经风险调整的折现率，应当来自市场上交易的类似资产或负债的可观察回报率。在不存在可观察的市场回报率情况下，企业也可以使用估计的市场回报率。

【例题】2×13年12月31日，甲商业银行从全国银行间债券市场购入乙公司发行的中期票据，将其作为可供出售金融资产持有。该票据的信用评级为AAA，期限为7年，自2×13年12月31日起至2×20年12月31日止。该票据面值为人民币100元，票面年利率为5%。假定起息日为2×13年12月31日，付息日为2×14至2×20年每年的12月31日。乙公司的长期信用评级为AAA。

2×14年12月31日，甲商业银行能够从中央国债登记结算有限责任公司公布的相关收益率曲线确定相同信用评级、相同期债券的市场回报率为6%。

2×14 年 12 月 31 日, 甲商业银行可根据该中期票据约定的合同现金流量(利息和本金), 运用市场回报率进行折现, 得到对乙公司中期票据投资的公允价值为 1 001 万元, 如下表所示。

公允价值计算表

单位: 万元

年份	2×14	2×15	2×16	2×17	2×18	2×19	2×20	合计
现金流量	50	50	50	50	50	50	1 050	
折现率 (6%)	1	$1/(1+6\%)^1=$ 0.9434	$1/(1+6\%)^2=$ 0.8900	0.83 9	0.7921	0.7473	0.705 0	
现值	50	47.2	44.5	42	39.6	37.4	740.3	1 001

### ②期望现金流量法

期望现金流量法是使用风险调整的期望现金流量和无风险利率, 或者使用未经风险调整的期望现金流量和包含市场参与者要求的风险溢价的折现率的一种折现方法。

企业应当以概率为权重计算的期望现金流量反映未来所有可能的现金流量。企业在期望现金流量法中使用的现金流量是对所有可能的现金流量进行了概率加权, 最终得到的期望现金流量。不再以特定事项为前提条件, 这不同于企业在传统法中所使用的现金流量。

企业在应用期望现金流量法时, 有两种方法调整相关资产或负债期望现金流量的风险溢价:

第一种方法是, 企业从以概率为权重计算的期望现金流量中扣除风险溢价, 得到确定等值现金流量, 并按照无风险利率对确定等值现金流量折现, 从而估计出相关资产或负债的公允价值。

第二种方法是, 企业在无风险利率之上增加风险溢价, 得到期望回报率, 并使用该期望回报率对以概率为权重计算的现金流量进行折现, 从而估计出相关资产或负债的公允价值。企业可以使用对风险资产进行计价的模型估计期望回报率, 例如资本资产定价模型。

(2) 期权定价模型。企业可以使用布莱克——斯科尔斯模型、二叉树模型、蒙特卡洛模拟法等期权定价模型估计期权的公允价值。

### 3. 成本法

成本法, 是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额的估值技术, 通常是指现行重置成本法。在成本法下, 企业应当根据折旧贬值情况, 对市场参与者获得或构建具有相同服务能力的替代资产的成本进行调整。折旧贬值包括实体性损耗(例如已经损坏了、陈旧了)、功能性贬值(例如出现新的设备)以及经济性贬值(2008 年经济危机, 企业倒闭, 导致设备价值贬值)。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。

**思考题】**甲公司于 2×12 年 1 月 1 日购买了一台数控设备, 其原始成本为 400 万元, 预计使用寿命为 20 年。2×14 年, 该数控设备生产的产品有替代产品上市, 导致甲公司产品市场份额骤降 30%。2×14 年 12 月 31 日, 甲公司决定对该数控设备进行减值测试, 根据该数控设备的公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值较高者确定可收回金额。根据可获得的市场信息, 甲公司决定采用重置成本法估计该数控设备的公允价值。

甲公司在估计公允价值时，因无法获得该数控设备的市场交易数据，也无法获取其各项成本费用数据，故采用以设备历史成本为基础，根据同类设备的价格上涨指数来确定公允价值的物价指数法。假设自 2×12 年至 2×14 年，此类数控设备价格指数按年分别为上涨的 5%、2% 和 5%。此外，在考虑实体性贬值、功能性贬值和经济性贬值后，在购买日该数控设备的成新率为 60%。因此，甲公司估计该设备公允价值为 270 万元（ $400 \times 1.05 \times 1.02 \times 1.05 \times 60\%$ ）。

#### 4. 估值技术的选择

企业在某些情况下使用单项估值技术是恰当的，如企业使用相同资产或负债在活跃市场上的公开报价计量该资产或负债的公允价值。但在有些情况下，企业可能需要使用多种估值技术，如企业对未上市企业股权投资的估值，将采用市场法和收益法。企业应当运用更多职业判断，确定恰当的估值技术。

企业在公允价值后续计量中使用了估值技术，并且运用了不可观察输入值的，应当确保该估值技术反映了计量日可观察的市场数据，例如，类似资产或负债的最近交易价格等。企业以相关资产或负债的交易价格作为其初始确认时的公允价值，并在公允价值后续计量中使用了不可观察输入值的，应当校正后续计量中运用的估值技术，以使得该估值技术确定的初始确认结果与初始确认时的交易价格相等。企业通过校准估值技术，能够确保估值技术反映当前市场情况，避免发生估值技术未反映相关资产或负债的特征。

【例题】甲公司在 2×14 年 12 月 31 日购买了乙公司 10 万股普通股股票，占乙公司所有发行在外股份的 5%。乙公司是一家非上市的股份公司，不存在活跃市场的公开报价。甲公司共支付 360 万元，假定该交易价格等于该投资在 2×14 年 12 月 31 日的公允价值。

甲公司预期后续将使用可比公司估值乘数技术计量这些股权的公允价值，并且将会在该估值技术中使用乙公司业绩衡量指标、流动性折价等不可观察输入值。因此，甲公司以 360 万元的交易价格对后续使用的估值模型进行校准，以使得使用该估值模型得到的该投资在初始确认时的估计值等于交易价格，确保该估值模型已充分反映了该投资的所有特征。

假定乙公司 2×14 年 12 月 31 日的税息折旧及摊销前利润为 800 万元，流动性折价为 10%，并且甲公司从市场上获得可比公司的企业价值/税息折旧及摊销前利润乘数为 10 倍。甲公司运用该乘数和乙公司税息折旧及摊销前利润估计得到乙公司在 2×14 年 12 月 31 日的价值为 8 000 万元，其持有的 5% 股权的价值为 400 万元，在考虑流动性折价后得到的估计价值为 360 万元（见下表）。

因此，甲公司后续计量中使用的估值模型和选择的输入值反映了当前市场情况，如下表所示。

乙公司估计价值计算表		单位：万元
(1) 乙公司 2×14 年 12 月 31 日的税息折旧及摊销前利润		800
(2) 企业价值/税息折旧及摊销前利润乘数 (10) 倍		
(3) 乙公司价值 = (1) × (2)		8 000
(4) 5% 股权所占份额 = 5% × (3)		400
(5) 流动性折价 (10%)		
(6) 流动性折价调整 = 10% × (4)		40

(7)  $2 \times 14$  年 12 月 31 日 5% 股权的估计价值 = (4) - (6)

360

企业在估计不存在活跃市场的权益工具的公允价值时，如果自权益工具购买日至计量日之间的间隔较短，并且在此期间没有发生对该权益工具价值产生重大影响的事件，企业可采用近期交易价格作为无公开报价权益工具的公允价值；如果权益工具非近期购买，或者自购买日至计量日之间发行权益工具的企业（发行人）发生了重大变化，企业可能不应按照近期交易价格确定权益工具的公允价值，应当根据发行人所处的发展阶段，选用恰当的估值方法进行估值。

例如，对于成熟的被投资企业，企业可采用市场法计量其无公开报价权益工具的公允价值。企业选择可比公司作为基准公司时，应当重点考虑业务的性质、业务的盈利能力及所在地。企业无法找到与被投资企业在同一行业的上市公司时，可选择最相近行业和具有相似经营风险和利润率的公司作为替代。

又如，对于迅速成长的被投资企业，企业可采用收益法计量其无公开报价权益工具的公允价值。企业使用该方法时，需要进行一系列的财务预测，预测时间至少包括企业一个业务周期，一般不少于 5 年。如果被投资企业已经确定在近期能够实现上市流通，并且相应的股价已大致确定，企业可采用投资收益折现法来确定被投资企业发行的权益工具的公允价值，使用较低的风险回报率确定计量日的现值。企业应当采用市场法对收益法的结果进行交叉检验。

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。企业变更估值技术及其应用方法的，作为会计估计变更处理，并根据准则的披露要求对估值技术及其应用方法的变更进行披露。

### （三）输入值

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑市场参与者在对相关资产或负债进行定价时所使用的假设，包括有关风险的假设，例如，所用特定估值技术的内在风险等。市场参与者所使用的假设即为输入值，可分为可观察输入值和不可观察输入值。

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。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。

### （四）公允价值层次

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）。

1. 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。活跃市场，是指相关资产或负债交易量及交易频率足以持续提供定价信息的市场。

2. 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。第二层次输入值包括：活跃市场中类似资产或负债的报价；非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等；市场验证的输入值等。

企业以公允价值计量相关资产或负债的，类似资产或负债在活跃市场或非活跃市场的报价为该资产或负债的公允价值计量提供了依据，但企业需要对该报价进行调整。

3. 第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。第三层次输入值包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等。

企业只有在相关资产或负债几乎很少存在市场交易活动，导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

### 知识点三: 公允价值计量的具体应用 (★)

#### (一) 非金融资产的公允价值计量

##### 1. 非金融资产的最佳用途

企业以公允价值计量非金融资产，应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力。

最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的一组资产和负债的价值最大化时该非金融资产的用途。企业判定非金融资产的最佳用途，应当考虑该用途是否为法律上允许、实物上可能以及财务上可行的使用方式。

(1) 企业判断非金融资产的用途在法律上是否允许，应当考虑市场参与者在对该非金融资产定价时所考虑的资产使用在法律上的限制。企业在计量日对非金融资产的使用必须未被法律禁止，例如，如果政府禁止在生态保护区内进行房地产开发和经营，则该保护区内土地的最佳用途不可能是工业或商业用途的开发。

(2) 企业判断非金融资产的用途在实物上是否可能，应当考虑市场参与者在对该非金融资产定价时所考虑的资产实物特征，例如，一栋建筑物是否能够作为仓库使用、还是否能够作为房屋出租，建筑物结构能否更改。

(3) 企业判断非金融资产的用途在财务上是否可行，应当考虑在法律上允许且实物上可能的情况下，市场参与者通过使用该非金融资产能否产生足够的收益或现金流量，从而在补偿将该非金融资产用于这一用途所发生的成本之后，仍然能够满足市场参与者所要求的投资回报。

通常情况下，企业对非金融资产的当前用途可视为最佳用途。

**【例题】**甲软件公司拥有一组资产，包括收费软件资产（向客户收取许可证费用）和配套使用的数据库支持系统，这两项资产结合使用。2×14 年，由于市场上出现新的可替代软件，甲公司可收取的许可证费用大幅减少。因此，甲公司需要对该资产组进行减值测试。为此，甲公司需确定该资产组公允价值减去处置费用后的净额。

由于没有证据表明这些资产的当前用途并非其最佳用途，甲公司确定这些资产的最佳用途是其当前用途，并且每一项资产将主要通过与其他资产结合使用来为市场参与者提供最大价值。

假定市场参与者有两种类型，一种是同行业企业（如甲公司的竞争对手），另一种是不具有互补性投资的投资公司。不同市场参与者对这些资产的不同使用，决定了不同市场参与者对各项资产具有不同定价。

(1) 同行业企业：假定同行业企业拥有与软件资产配套使用的其他资产（即同行业企业具有协同效应）；软件资产只会在有限的过渡期内使用，且在过渡期结束时无法单独出售。由于同行业企业拥有替代资产，软件资产将不会在其整个剩余经济寿命内被使用。同行业企业对软

件资产和配套资产的定价分别为 360 万元、290 万元，整个资产组合的定价为 650 万元。这些价格反映了同行业企业使用该资产组合内这些资产所产生的协同效应。

(2) 投资公司：假定投资公司未拥有与软件资产配套使用的其他资产以及软件资产的替代资产。由于投资公司无替代资产，软件资产将在其整个剩余经济寿命内被使用。投资公司对软件资产和配套资产的定价分别为 300 万元、290 万元，整个资产组合的运价为 590 万元。

假定两类买家对配套资产的定价相同，均为 290 万元。

根据上述分析，同行业企业愿意为整个资产组合支付的价格高于投资公司的价格，因此配套资产和软件资产的公允价值应基于同行业企业对整个资产组合的使用来确定（即 360 万元和 290 万元）。

**【例题】**2×13 年 12 月 1 日，甲公司在非同一控制下的吸收合并中取得一块土地的使用权。该土地在合并前被作为工业用地，一直用于出租。甲公司取得该土地使用权后，仍将其用于出租。甲公司可以公允价值计量其拥有的投资性房地产。

2×14 年 3 月 31 日，邻近的一块土地被开发用于建造住宅，作为高层公寓大楼的住宅用地使用。由于本地区的区域规划自 2×14 年 1 月 1 日以来已经作出调整，甲公司确定，在履行相关手续后，可将该土地的用途从工业用地变更为住宅用地，因为市场参与者在对该土地进行定价时，将考虑该土地可作为住宅用地进行开发的可能性。该土地的最佳用途将通过比较以下两项确定：

(1) 该土地仍用于工业用途（即该土地与厂房结合使用）的价值。

(2) 该土地作为用于建造住宅的空置土地的价值，同时应考虑为将该土地变为空置土地而必须发生的拆除厂房成本及其他成本。

该土地的最佳用途应根据上述两个价值的较高者来确定。假定该土地现时用于工业用途的价值是 600 万元，而用于建造住宅时其价值是 1000 万元，同时，必须发生的拆除厂房成本及其他成本为 250 万元。因此，该土地使用权的公允价值应当为 750 万元（ $1\ 000 - 250 = 750$  万元  $> 600$  万元）。

## 2. 非金融资产的估值前提

企业以公允价值计量非金融资产，应当在最佳用途的基础上确定该非金融资产的估值前提，即单独使用该非金融资产还是将其与其他资产或负债组合使用：

(1) 通过单独使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给同样单独使用该资产的市场参与者的当前交易价格。

(2) 通过与其他资产或负债组合使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给以同样组合方式使用资产的市场参与者的当前交易价格，并且假定市场参与者可以取得组合中的其他资产或负债。

**【例题】**2×14 年 10 月 16 日（合并日），甲企业在非同一控制下的企业合并中获得一台可辨认的机器。按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的要求，甲企业需要估计该资产在 2×14 年 10 月 16 日的公允价值。被合并方最初通过外购取得该机器，并对该机器进行了小范围的特定配置，以适用于自身经营。甲企业自取得该机器后将其用于生产经营。

甲企业发现，该资产将在为使用安装或配置后通过与其他资产结合使用来为市场参与者提供最大价值，并且没有证据表明该机器的当前用途不是最佳用途。因此，该机器的最佳用途是与其他资产相结合的当前用途。

假定甲企业可获得应用成本法和市场法的充分数据。考虑到甲企业无法通过该机器取得单独可辨认收入作为未来现金流量的可靠估计，并且甲企业无法获得类似二手机器的租赁费率（即资产剩余服务寿命内的租赁付款额）用以预测该机器的未来收入，因此，甲企业未使用收益法。甲企业关于市场法和成本法的应用如下：

①甲企业应用市场法时，将采用类似机器的报价，并就该配置后的机器与类似机器之间的差异进行调整。甲企业考虑了该机器当前状况及地理位置。甲企业运用市场法确定该机器在2×14年10月16日的公允价值为60万元。

②甲企业应用成本法时，需要估计当前建造具有类似用途并且经过配置后的替代机器所需的金额。甲企业应当考虑机器的现状及其运行所处的环境，包括实体性损耗、功能性贬值、经济性贬值，以及安装成本。甲企业运用成本法确定该机器在2×14年10月16日的公允价值为65万元。

考虑到市场法所使用的输入值（类似机器的报价）仅需作出较少调整，甲企业认为市场法得出的估计值更能代表该机器的公允价值。因此，甲企业确定该机器在2×14年10月16日的公允价值为60万元。

## （二）负债和企业自身权益工具的公允价值计量

企业以公允价值计量负债，应当假定在计量日将该负债转移给市场参与者，而且该负债在转移后继续存在，由作为受让方的市场参与者履行相关义务。同样，企业以公允价值计量自身权益工具，应当假定在计量日将该自身权益工具转移给市场参与者，而且该自身权益工具在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利承担相应的义务。

在任何情况下，企业都应当最优先使用相关的可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值，用以估计在计量日市场参与者之间按照当前市场情况转移一项负债或权益工具的有序交易中的价格。

### 1. 确定负债或企业自身权益工具公允价值的方法

#### （1）具有可观察市场报价的相同或类似负债或企业自身权益工具

如果存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，企业应当以该报价为基础确定负债或企业自身权益工具的公允价值。

但在很多情况下，由于法律限制或企业未打算转移负债或企业自身权益工具等原因，企业可能无法获得转移相同或类似负债或企业自身权益工具的公开报价。

在上述情形下，企业应当确定该负债或自身权益工具是否被其他方作为资产持有。相关负债或企业自身权益工具被其他方作为资产持有的，企业应当在计量日从持有对应资产的市场参与者角度，以对应资产的公允价值为基础，确定该负债或企业自身权益工具的公允价值；相关负债或企业自身权益工具没有被其他方作为资产持有的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

#### （2）被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

对于不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价但其他方将其作为资产持有的负债或企业自身权益工具，企业应当根据下列方法估计其公允价值：

①如果对应资产存在活跃市场的报价，并且企业能够获得该报价，企业应当以对应资产的报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

②如果对应资产不存在活跃市场的报价，或者企业无法获得该报价，企业可使用其他可观察的输入值，例如对应资产在非活跃市场中的报价。

③如果①②中的可观察价格都不存在，企业应使用收益法、市场法等估值技术。

**【例题】**2×14年3月5日，甲企业发行了面值总额为4 000万元的AA级15年期固定利率债券，面值为100元，票面年利率为10%。甲企业将该金融负债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。

该债券在中国银行间债券市场具有大量交易。2×14年12月31日，每百元面值在考虑应计利息付款额后的交易价格为92.5元。甲企业使用该债券的活跃市场报价估计其负债的公允价值。

甲企业在确定该债券的活跃市场报价是否代表负债的公允价值时，应当评估债券的报价是否包含不适用于负债公允价值计量的因素的影响，例如，债券的报价是否包含了第三方信用增级的影响。甲企业确定无需对资产的报价进行任何调整。据此，甲企业认为，该负债在2×14年12月31日的公允价值为3 700万元 $[4\ 000 \times (92.5 \div 100) = 3\ 700]$ 。

### (3) 未被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价，并且其他方未将其作为资产持有的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。即使不存在对应资产（如弃置义务），企业也可使用估值技术计量该负债的公允价值，例如，市场参与者预期在履行义务时将发生的未来现金流出的现值。企业使用现金流量折现法计量未被其他方作为资产持有的负债的公允价值时，应当估计市场参与者为履行相关义务预期流出的未来现金流量。

### 2. 不履约风险

企业以公允价值计量相关负债，应当考虑不履约风险，并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。不履约风险，是指企业不履行义务的风险，包括但不限于企业自身信用风险。企业以公允价值计量相关负债时，应该考虑其信用风险（信用状况）的影响，以及其他可能影响负债履行的因素。

### 3. 负债或企业自身权益工具转移受限

企业以公允价值计量负债或自身权益工具，并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的，如果企业在公允价值计量的输入值中已经考虑了这些因素，则不应再单独设置相关输入值，也不应对其他输入值进行相关调整。

### 4. 具有可随时要求偿还特征的金融负债

具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值，不应低于债权人要求偿还时的应付金额，即从可要求偿还的第一天起折现的现值。