

2020 年中级会计实务考前必刷的基本例题

——郭建华

主观题

一、合并财务报表（购买日、年末调整抵销分录）

1. 购买日、年末四大调整抵销分录

【基本例题】甲公司为上市公司，有关业务资料如下：

资料一：2020 年 1 月 1 日甲公司以银行存款 7000 万元取得乙公司 80% 的股权，并于当日办理了股权登记手续。支付佣金和手续费 20 万元；对乙公司资产进行评估发生评估费用 10 万元。

资料二：2020 年 1 月 1 日，乙公司可辨认净资产的账面价值为 6 400 万元，其中股本 2 000 万元、资本公积 900 万元、其他综合收益 100 万元、盈余公积 510 万元、未分配利润 2 890 万元，可辨认净资产的公允价值为 8 400 万元。

资料三：2020 年 1 月 1 日，乙公司可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值存在差异的有以下两项资产：（单位：万元）

项目	评估增值
存货	200
固定资产	1 800
合计	2 000

乙公司截至 2020 年年末，购买日发生评估增值的存货，已全部对外销售。乙公司购买日发生评估增值的固定资产，未来仍可使用 25 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。

资料四：

①合并前甲公司与乙公司不存在任何关联方关系。

②乙公司 2020 年度实现的净利润为 1000 万元，当年度净利润对应计提盈余公积 100 万元，分配现金股利 500 万元，2020 年年末其他债权投资公允价值变动产生利得 300 万元，未发生其他所有者权益变动。

③不考虑所得税等相关税费及其他因素。

要求：（答案中的金额单位用万元表示）

（1）计算企业合并成本、企业合并商誉和少数股东权益。

【答案】

企业合并成本 = 7 000（万元）。

企业合并商誉 = $7\,000 - 8\,400 \times 80\% = 280$ （万元）。

少数股东权益 = $8\,400 \times 20\% = 1\,680$ （万元）。

（2）编制 2020 年 1 月 1 日在甲公司个别财务报表中对乙公司长期股权投资的相关会计分录及其合并财务报表的调整抵销分录。

【答案】甲公司个别财务报表中的会计分录为：

借：长期股权投资 7 000

贷：股本

1 000

资本公积——股本溢价（ $6 \times 1\,000$ ） 6 000

借：管理费用 10
 资本公积——股本溢价 20
 贷：银行存款 30

甲公司合并财务报表中的分录为：

借：存货 200
 固定资产 1 800
 贷：资本公积 2 000
 借：股本 2 000
 资本公积（900+2 000）2 900
 其他综合收益 100
 盈余公积 510
 未分配利润——年末 2 890
 商誉 280
 贷：长期股权投资 7 000
 少数股东权益 1 680

（3）编制 2020 年 12 月 31 日甲公司编制合并财务报表时，有关调整、抵销的会计分录；说明至 2020 年 12 月 31 日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。

【答案】①调整子公司资产、负债的账面价值。

借：存货 200
 固定资产 1 800
 贷：资本公积 2 000
 借：营业成本 200
 管理费用 72
 贷：存货 200
 固定资产（1 800/25）72

②将对子公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

调整后的净利润=1 000-200-72=728（万元）。

借：长期股权投资 582.4
 贷：投资收益（728×80%）582.4
 借：投资收益 400
 贷：长期股权投资（500×80%）400

借：长期股权投资 240
 贷：其他综合收益（300×80%）240
 调整后的长期股权投资=7 000+582.4-400+240=7 422.4（万元）。

③抵销长期股权投资。

借：股本 2 000
 资本公积（900+2 000）2 900
 其他综合收益（100+300）400
 盈余公积（510+100）610
 未分配利润——年末（2 890+728-100-500）3 018
 商誉（7 422.4-8 928×80%）280
 贷：长期股权投资 7 422.4
 少数股东权益（8 928×20%）1 785.6

④抵销投资收益。

借：投资收益 (728×80%) 582.4

少数股东损益 (728×20%) 145.6

未分配利润——年初 2 890

贷：提取盈余公积 100

对所有者（或股东）的分配 500

未分配利润——年末 3 018

至 2020 年 12 月 31 日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
 $= 8\,400 + 728 - 500 + 300 = 8\,928$ （万元）。

2. 年末内部交易的抵销

【基本例题】甲公司持有乙公司 60% 的股权，适用的所得税税率均为 25%。2019 年、2020 年有关内部交易业务如下：

2019 年，甲公司向乙公司销售 A 产品 100 台，每台售价为 7 万元，价款未收到。每台成本为 4 万元，未计提存货跌价准备。当年乙公司从甲公司购入的 A 产品对外售出 40 台，其余部分形成期末存货。2019 年年末，甲公司对此业务形成的应收账款计提坏账准备 10 万元。2020 年，乙公司对外售出上述 A 产品 30 台，其余部分形成期末存货。至 2020 年年末，货款仍未收到。

要求：编制甲公司合并财务报表中与该内部交易相关的抵销分录（答案金额单位用万元表示）。

【答案】

2019 年	2020 年
借：营业收入 (100×7) 700 贷：营业成本 700	—
借：营业成本 [60×(7-4)] 180 贷：存货 180	借：未分配利润——年初 180 贷：营业成本 180
—	借：营业成本 90 贷：存货 [30×(7-4)] 90
借：递延所得税资产 45 贷：所得税费用 (180×25%) 45	借：递延所得税资产 45 贷：未分配利润——年初 45 借：所得税费用 22.5 贷：递延所得税资产 [(90×25%-45=-22.5)] 22.5
借：应付账款 (100×7) 700 贷：应收账款 700 借：应收账款——坏账准备 10 贷：信用减值损失 10 借：所得税费用 2.5 贷：递延所得税资产 2.5	借：应付账款 700 贷：应收账款 700 借：应收账款——坏账准备 10 贷：未分配利润——年初 10 借：未分配利润——年初 2.5 贷：递延所得税资产 2.5

【基本例题】母公司持有子公司 70% 的股权，2019 年 6 月 30 日，子公司以不含税价 900 万元将其生产的产品销售给母公司，其销售成本为 750 万元。母公司购买该产品作为管理用固定资产。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，采用年限平均法计提折旧。2019 年母公司未付款，子公司计提坏账准备 10 万元；2020 年子公司收到货款。假定不考虑增值税等相关税费。

要求：编制甲公司合并财务报表中与该内部交易相关的抵销分录（不需要编制与现金流量表相关的调整抵销分录）。

【答案】编制 2019 年、2020 年与合并财务报表有关的抵销分录。

2019 年	2020 年
借：营业收入 900 贷：营业成本 750 固定资产——原价 150 借：少数股东权益（ $150 \times 30\%$ ） 45 贷：少数股东损益 45	借：未分配利润——年初 150 贷：固定资产——原价 150 借：少数股东权益 45 贷：未分配利润——年初 45
借：固定资产——累计折旧 15 贷：管理费用 15（ $150/5/2$ ） 借：少数股东损益（ $15 \times 30\%$ ） 4.5 贷：少数股东权益 4.5	借：固定资产——累计折旧 15 贷：未分配利润——年初 15 借：未分配利润——年初 4.5 贷：少数股东权益 4.5
	借：固定资产——累计折旧 30 贷：管理费用（ $150/5$ ） 30 借：少数股东损益（ $30 \times 30\%$ ） 9 贷：少数股东权益 9
抵销债权债务 借：应付账款 900 贷：应收账款 900	抵销债权债务（第二年货款已经收付）
借：应收账款——坏账准备 10 贷：信用减值损失 10	借：应收账款——坏账准备 10 贷：未分配利润——年初 10 借：信用减值损失 10 贷：应收账款——坏账准备 10
借：少数股东损益（ $10 \times 30\%$ ） 3 贷：少数股东权益 3	略

二、资产负债表日后调整事项

1. 涉及调整未决诉讼；2. 涉及调整减值准备；3. 涉及销售退回和折让；4. 会计差错更正。

【基本例题】甲公司适用的所得税税率为 25%，其 2019 年度财务报告批准报出日为 2020 年 4 月 30 日，2019 年所得税汇算清缴结束日为 2020 年 4 月 30 日。盈余公积计提比例为 10%。

(1) 2019 年 12 月 31 日，C 公司对甲公司专利技术侵权提起诉讼，甲公司估计败诉的可能性为 80%，如败诉，赔偿金额估计为 100 万元，甲公司实际确认预计负债 100 万元。2020 年 3 月 15 日，法院判决甲公司败诉并赔偿金额为 110 万元，甲公司不再上诉，赔偿款项已支付。

【答案】

借：预计负债 100
 以前年度损益调整 10
 贷：其他应付款 110
借：其他应付款 110
 贷：银行存款 110

借：应交税费——应交所得税 27.5 (110×25%)

贷：以前年度损益调整 27.5

借：以前年度损益调整 25 (100×25%)

贷：递延所得税资产 25

借：利润分配——未分配利润 7.5×90%

盈余公积 7.5×10%

贷：以前年度损益调整 7.5

(2) 2020 年 2 月 20 日收到丁公司通知，丁公司已进行破产清算，无力偿还所欠部分货款，甲公司预计可收回应收账款的 40%。

该业务系甲公司 2019 年 3 月销售给丁公司一批产品，不含税价款为 300 万元，成本为 260 万元，开出增值税专用发票，增值税税额为 39 万元。截至 2019 年 12 月 31 日仍未付款，甲公司按 5% 为该项应收账款提取坏账准备。

【答案】

借：以前年度损益调整 186.45

贷：坏账准备 186.45 [339×(60%—5%)]

借：递延所得税资产 46.61 (186.45×25%)

贷：以前年度损益调整 46.61

借：利润分配——未分配利润 139.84×90%

盈余公积 139.84×10%

贷：以前年度损益调整 139.84

(3) 甲公司于 2019 年 12 月 30 日向戊公司赊销一批商品，该批商品的不含税价款为 500 万元，成本为 400 万元，增值税税率为 13%，至年末货款未收到，未计提坏账准备。因产品质量原因，戊公司于 2020 年 3 月 21 日将上述商品退回。

【答案】

借：以前年度损益调整 500

应交税费——应交增值税(销项税额) 65

贷：应收账款 565

借：库存商品 400

贷：以前年度损益调整 400

借：应交税费——应交所得税 25

贷：以前年度损益调整 25

借：利润分配——未分配利润 75×90%

盈余公积 75×10%

贷：以前年度损益调整 75

(4) 2019 年 12 月 10 日，甲公司与丙公司签订合同销售 A、C 商品一批，A 商品的单独售价为 60 万元，C 商品的单独售价为 240 万元，合同价款为 250 万元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，C 商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 250 万元的合同对价。假定 A 商品和 C 商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付商品时转移给客户，并发生增值税纳税义务，开出增值税发票，当日，增值税专用发票上列明的增值税销项税额为 6.5 万元。

借：应收账款 256.5

贷：主营业务收入 250

应交税费——应交增值税(销项税额) 6.5

分析:

分摊至 A 商品的合同价款 = $250 \times 60 / (60 + 240) = 50$ (万元)。

分摊至 C 商品的合同价款 = $250 \times 240 / (60 + 240) = 200$ (万元)。

【答案】

借: 以前年度损益调整 200

合同资产 50

贷: 应收账款 250

借: 应交税费——应交所得税 ($200 \times 25\%$) 50

贷: 以前年度损益调整 50

借: 利润分配——未分配利润 150

贷: 以前年度损益调整 ($200 - 50$) 150

三、长期股权投资 (权益法及其转换)

(一) 权益法

1. 借: 长期股权投资——投资成本

贷: 银行存款

营业外收入

2. 借: 长期股权投资——损益调整

贷: 投资收益【调整后的净利润×持股比例】

调整后的净利润包括:【假定: 公允 > 账面】

(1) 投资时点:

① 存货评估增值: 100 件, 单价 5, 成本 4;

第一年对外销售 30 件: $-30 \text{ 件} \times 1$

第二年对外销售 50 件: $-50 \text{ 件} \times 1$

② 1.1 日投资, 固定资产评估增值: 100 万元, 预计尚可使用 6 年

第一年: $-100 \div 6$; 第二年: $-100 \div 6$

(2) 内部交易 (假定不构成业务):

① 销售 100 件形成存货, 单价 5, 成本 4;

第一年对外销售 30 件: $-70 \text{ 件} \times 1$

第二年对外销售 10 件: $+10 \text{ 件} \times 1$

② 6 月 30 日, 销售商品形成固定资产, 公允 50, 成本 40; 折旧 8 年;

第一年: $-10 + 10/8 \times 6/12$

第二年: $+10/8$

3. 借: 应收股利

贷: 长期股权投资——损益调整

4. 借: 长期股权投资——其他综合收益

贷: 其他综合收益

5. 借: 长期股权投资——其他权益变动

贷: 资本公积——其他资本公积

【基本例题】 (1) 2×18 年 1 月 2 日 A 公司与 B 公司分别以现金 2 000 万元、8 000 万元出资设立甲公司, 分别持有甲公司 20%、80% 的股权。A 公司对甲公司具有重大影响, 采用权益法对有关长期股权投资进行核算; B 公司控制甲公司。

【答案】 A 公司的会计处理如下:

借：长期股权投资——投资成本 2 000

贷：银行存款 2 000

(2) 2×18 年甲公司实现净损益 7 000 万元、甲公司其他综合收益增加 3 000 万元。

【答案】A 公司会计处理如下：

借：长期股权投资——损益调整 1 400

贷：投资收益 (7 000×20%) 1 400

借：长期股权投资——其他综合收益 600

贷：其他综合收益 (3 000×20%) 600

至此，甲公司的净资产账面价值 = (2 000 + 8 000) + (7 000 + 3 000) = 20 000 (万元)。

(3) 2×19 年 1 月 1 日，经 A、B 公司协商，B 公司对甲公司增资 8 000 万元，增资后甲公司净资产为 28 000 万元，A、B 公司分别持有甲公司 15%、85% 的股权。相关手续于当日完成。

【答案】A 公司会计处理如下：

确认的资本公积 = A 公司应享有甲公司增资后的所有者权益 (20 000 + 8 000) × 被稀释后持股比例 15% - A 公司应享有甲公司增资前的所有者权益 20 000 × 被稀释前持股比例 20% = 4 200 - 4 000 = 200 (万元)。

借：长期股权投资——其他权益变动 200

贷：资本公积——其他资本公积 200

(二) 长期股权投资与金融资产转换

5% (金融资产) → 20% (权益法)、20% (权益法) → 5% (金融资产)

5% (金融资产) → 80% (成本法)、80% (成本法) → 5% (金融资产)

【特别提示】无论增资还是减资：

① 5% 的股权，在个别财务报表中按照公允价值计量；

② 原股权涉及其他综合收益或资本公积，在个别财务报表中需要转入留存收益或投资收益。

1. 公允价值计量转换为权益法的核算【例如：5% (金融资产) → 20% (权益法)】(★)

【基本例题】A 公司资料如下：

(1) 2019 年 8 月，A 公司以 600 万元银行存款自非关联方处取得 B 公司 5% 的股权。确认为交易性金融资产。2019 年年末该金融资产的公允价值为 1 000 万元。

『正确答案』

借：交易性金融资产——成本 600

贷：银行存款 600

借：交易性金融资产——公允价值变动 (1 000 - 600) 400

贷：公允价值变动损益 400

(2) 2020 年 1 月 2 日，A 公司又以 2 000 万元的银行存款自另一非关联方处取得 B 公司 15% 的股权，相关手续于当日完成，能够对 B 公司施加重大影响。当日，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 16 000 万元，至此持股比例达到 20%。取得该部分股权后，转为采用权益法核算。当日，原 5% 股权投资的公允价值是 1 100 万元。

『正确答案』

① 初始投资成本 = 原持有 5% 股权的公允价值为 1 100 + 取得新增投资而支付对价的公允价值 2 000 = 3 100 (万元)。

借：长期股权投资——投资成本 3 100
贷：交易性金融资产——成本 600
——公允价值变动 400
投资收益 (1 100-1 000) 100
银行存款 2 000

【提示】公允价值变动损益不需要结转至投资收益。

②A 公司对 B 公司新持股比例为 20%，应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为 3 200 万元 (16 000 万元×20%)。

借：长期股权投资——投资成本 100
贷：营业外收入 (3 200-3 100) 100

2. 20% (权益法) → 5% (金融资产) (★)

【基本例题】2020 年 7 月 1 日，甲公司将该项投资中的 75% 出售给非关联方 (或出售其 15% 的股权)，取得价款 1 980 万元，相关手续于当日完成。将剩余股权投资转为其他权益工具投资。剩余 5% 股权的公允价值为 660 万元。原股权为 2014 年甲公司取得乙公司 20% 的股权，出售时长期股权投资的账面价值为 2 400 万元 (投资成本 1 500 万元、损益调整 500 万元、因被投资单位可重分类进损益的其他综合收益增加而确认其他综合收益 200 万元、其他权益变动 200 万元)。甲公司会计处理如下：

『正确答案』①处置

借：银行存款 1 980
贷：长期股权投资——投资成本 (1 500×15%/20%) 1 125
——损益调整 (500×15%/20%) 375
——其他综合收益 (200×15%/20%) 150
——其他权益变动 (200×15%/20%) 150
投资收益 (1 980-2 400×15%/20%) 180

②剩余股权投资转为其他权益工具投资，当天的公允价值为 660 万元，账面价值为 600 万元 (2 400-1 800)，两者差异应计入当期投资收益。甲公司会计处理如下：

借：其他权益工具投资 660
贷：长期股权投资——各明细科目 (2 400-1 800) 600
投资收益 60

③其他综合收益、资本公积全部转入当期损益

借：其他综合收益 200
资本公积——其他资本公积 200
贷：投资收益 400

3. 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)：5% (金融资产) → 80% (成本法) (★★★)

【基本例题】(1) 2019 年 7 月 1 日，甲公司以银行存款 1 500 万元从其他股东处购买了乙公司 5% 的股权，作为其他权益工具投资核算。

『正确答案』

借：其他权益工具投资——成本 1 500
贷：银行存款 1 500

(2) 2019 年年末，该 5% 的股权投资的公允价值为 1 700 万元。

『正确答案』

借：其他权益工具投资——公允价值变动 (1 700-1 500) 200
贷：其他综合收益 200

【补充】①上述公允价值变动 200 是否需要纳税调整？

——不需要，理由：上述公允价值变动计入了所有者权益项目，不影响利润和应纳税所得额。

②是否确认递延所得税负债？

——确认。

③确认递延所得税费用吗？

——不确认。确认递延所得税负债时对应科目是其他综合收益。递延所得税费用额为 0。

(3) 2020 年 2 月 1 日，甲公司又以银行存款 27 600 万元作为对价从乙公司其他股东处购买了乙公司 75% 的股权。追加投资后，持股比例上升为 80%，取得了对乙公司的控制权。2020 年 2 月 1 日乙公司可辨认净资产账面价值（等于公允价值）总额为 36 000 万元。原持有 5% 的股权投资的公允价值为 1 800 万元。假设甲公司按照净利润的 10% 提取盈余公积。

『正确答案』初始投资成本 = 原持有 5% 股权的公允价值为 1 800 + 取得新增投资而支付对价的公允价值 27 600 = 29 400（万元）。

个别财务报表：

借：长期股权投资 (1 800 + 27 600) 29 400

贷：其他权益工具投资 1 700

盈余公积 [(1 800 - 1 700) × 10%] 10

利润分配——未分配利润 90

银行存款 27 600

【说明】若题目没有给出盈余公积提取比例，则上面分录中贷方的“盈余公积 10”和“利润分配——未分配利润 90”替换为“留存收益 100”。

借：其他综合收益 200

贷：盈余公积 (200 × 10%) 20

利润分配——未分配利润 180

4. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权：80%（成本法）→ 5%（金融资产）（★★★）

【基本例题】甲公司已持有乙公司 80% 的股权，个别财务报表中的账面价值为 6 520 万元，原合并财务报表中确认合并商誉为 200 万元、其他综合收益 160 万元、资本公积 80 万元。

2020 年 1 月 2 日，甲公司以 7 000 万元的对价将其持有的乙公司 75% 的股权出售给第三方公司（或出售其持有乙公司股权的 93.75%），处置后对乙公司的剩余持股比例降为 5%。剩余 5% 股权的公允价值为 1 000 万元。

『正确答案』

借：银行存款 7 000

贷：长期股权投资 (6 520 × 75% / 80% 或 6 520 × 93.75%) 6 112.5
投资收益 887.5

借：其他权益工具投资或交易性金融资产 1 000 【公允价值】

贷：长期股权投资 (6 520 - 6 112.5) 407.5
投资收益 592.5

(三) 长期股权投资与长期股权投资的转换

20%（权益法）→ 60%（成本法）；60%（成本法）→ 20%（权益法）

【特别提示】无论是增资还是减资：

①原 20%的股权，在个别财务报表按照账面价值计量；

②原 20%的股权涉及的其他综合收益和资本公积在转换日，在个别财务报表不转入投资收益。

1. 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）：20%（权益法）→80%（成本法）（★★★）

【基本例题】甲公司有关投资业务资料如下，假定各方盈余公积计提的比例均为 10%，不考虑所得税影响。

(1) 2019 年 7 月 1 日，甲公司用银行存款 15 000 万元从其他股东处购买了乙公司 20% 的股权。甲公司与乙公司的原股东在交易前不存在任何关联方关系，当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 80 000 万元（含一项存货评估增值 200 万元，一项无形资产评估增值 400 万元，预计尚可使用年限为 10 年，采用直线法摊销）。假定甲公司对乙公司 20% 的股权投资划分为长期股权投资并采用权益法核算。

『正确答案』长期股权投资的初始投资成本为 15 000 万元；应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为 16 000 万元（80 000 × 20%），前者小于后者，按照份额入账。

借：长期股权投资——投资成本 （80 000 × 20%） 16 000

贷：银行存款 15 000

营业外收入 1 000

(2) 2019 年 7 月 1 日至 2019 年 12 月 31 日之间乙公司向甲公司销售商品，成本 200 万元，售价 300 万元，甲公司取得后至本年末已出售 70%，其余形成存货；在此期间乙公司一直未进行利润分配。乙公司全年实现净利润 8 000 万元（其中上半年发生净亏损 190 万元）。此外投资时评估增值的存货至本年末已经对外出售 70%。因其他债权投资公允价值变动增加其他综合收益 500 万元。

『正确答案』调整后的净利润 = 8 190 - 200 × 70% - 400 / 10 / 2 - (300 - 200) × 30% = 8 000（万元）。

借：长期股权投资——损益调整 （8 000 × 20%） 1 600

贷：投资收益 1 600

借：长期股权投资——其他综合收益 100

贷：其他综合收益 （500 × 20%） 100

长期股权投资账面价值 = 16 000 + 1 600 + 100 = 17 700（万元）。

(3) 2020 年 1 月 1 日，甲公司又以银行存款 95 000 万元作为对价从乙公司其他股东处购买了乙公司 60% 的股权。追加投资后，甲公司对乙公司的持股比例上升为 80%，取得了对乙公司的控制权。该分步交易不属于“一揽子交易”，2020 年 1 月 1 日乙公司可辨认净资产公允价值总额为 141 500 万元。原持有 20% 的股权投资的公允价值为 18 000 万元。

『正确答案』个别财务报表：成本法下长期股权投资初始投资成本 = 17 700 + 95 000 = 112 700（万元）。

借：长期股权投资 95 000

贷：银行存款 95 000

2. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权：80%（成本法）——30%（权益法）（★★★）

【基本例题】甲公司持有乙公司 80% 的股权，账面价值为 6 520 万元，原合并财务报表确认合并商誉为 200 万元。

2020 年 1 月 2 日，甲公司将其持有的乙公司 50% 的股权出售给第三方公司（或出

售其持有乙公司股权的 62.5%)，取得价款 5 000 万元，处置后对甲公司的剩余持股比例降为 30%。剩余 30% 股权的公允价值为 3 000 万元。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为 9 000 万元，自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 8 325 万元。

『正确答案』①处置

借：银行存款 5 000
贷：长期股权投资 (6 520×50%/80%或 6 520×62.5%) 4 075
投资收益 925

②已知资料：调整后的 2019 年年末净利润为 625 万元、分派现金股利 500 万元、其他综合收益变动增加 200 万元（可重分类进损益）、其他所有者权益变动增加 100 万元。

借：长期股权投资——损益调整 [(625-500)×30%] 37.5
——其他综合收益 (200×30%) 60
——其他权益变动 (100×30%) 30
贷：盈余公积 (37.5×10%) 3.75
利润分配——未分配利润 (37.5×90%) 33.75
其他综合收益 60
资本公积——其他资本公积 30

3. 稀释，80%（成本法）——30%（权益法）（★★★）

【基本例题】甲公司已持有乙公司 80% 的股权，账面价值为 6 520 万元，原合并财务报表确认合并商誉为 200 万元。

2020 年 1 月 2 日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资 15 000 万元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司的持股比例下降为 30%，对乙公司具有重大影响。增资前，自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 8 325 万元。

『正确答案』

(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。

①按照新的持股比例（30%）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 = $15\ 000 \times 30\% = 4\ 500$ （万元）。

②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：

80% 6 520

50% X

$6\ 520 \times 50\% = 80\% \times X$

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 = $6\ 520 \times 50\% / 80\% = 4\ 075$ （万元）。

③应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额（4 500 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（4 075 万元）之间的差额为 425 万元应计入当期投资收益。

借：长期股权投资 425
贷：投资收益 425

(2) 追溯调整（略）

四、金融资产

【基本例题】A 公司按年计提利息，有关债券投资业务如下：

资料一：2×17 年 1 月 1 日，A 公司购入 B 公司当日发行的一批 5 年期债券，面值 5 000 万元，实际支付价款为 4 639.52 万元（含交易费用 9.52 万元），票面年利率为 10%，每年

年末支付利息，到期一次归还本金。初始确认时确定的实际年利率为 12%。A 公司根据合同现金流量特征及管理该项金融资产的业务模式，将其划分为：

假定一：以摊余成本计量的金融资产；

假定二：以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

资料二：该债券 2×17 年年末、2×18 年年末公允价值分别为 5 000 万元、4 900 万元。

资料三：2×19 年 12 月 31 日，由于市场利率变动，该债务工具的公允价值跌至 4 800 万元。甲公司认为，该工具的信用风险自初始确认后并无显著增加，应按 12 个月内预期信用损失计量损失准备，损失准备金额为 200 万元。

资料四：继续假定二的相关资料，2×20 年 1 月 6 日，甲公司决定以当日的公允价值 4 730.99 万元，出售该债务工具。

要求：根据相关资料，编制 A 公司持有该债券投资的相关会计分录。

【答案】

(1) ①2×17 年 1 月 1 日：

单位：万元

债权投资	其他债权投资
借：债权投资——成本 5 000	借：其他债权投资——成本 5 000
贷：银行存款 4 639.52	贷：银行存款 4 639.52
债权投资——利息调整 360.48	其他债权投资——利息调整 360.48

②2×17 年 12 月 31 日：

债权投资	其他债权投资
应收利息=5 000×10%=500（万元） 实际利息收入=4 639.52×12%=556.74（万元） 利息调整摊销=556.74-500=56.74（万元） 年末账面余额=4 639.52+56.74=4 696.26（万元）	同左
借：应收利息 500 债权投资——利息调整 56.74 贷：投资收益 556.74 借：银行存款 500 贷：应收利息 500	借：应收利息 500 其他债权投资——利息调整 56.74 贷：投资收益 556.74 借：银行存款 500 贷：应收利息 500
—	公允价值变动=5 000-4 696.26=303.74（万元） 借：其他债权投资——公允价值变动 303.74 贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 303.74
—	所得税（会计利润 10 000 万元；25%） 应交所得税=10 000×25%=2 500 递延所得税负债=303.74×25%=75.94 递延所得税费用=0 借：所得税费用 2 500 其他综合收益 75.94 贷：应交税费 2 500 递延所得税负债 75.94

③2×18 年 12 月 31 日：

债权投资	其他债权投资
应收利息=5 000×10%=500（万元） 实际利息收入=4 696.26×12%=563.55（万元）	应收利息=5 000×10%=500（万元） 实际利息收入=4 696.26×12%=563.55（万元）

利息调整摊销=563.55-500=63.55 (万元) 年末账面余额=4 696.26+63.55=4 759.81 (万元)	利息调整摊销=563.55-500=63.55 (万元) 年末账面余额=5 000+63.55=5 063.55 (万元)
借: 应收利息 500 债权投资——利息调整 63.55 贷: 投资收益 563.55 收到利息的会计分录略	借: 应收利息 500 其他债权投资——利息调整 63.55 贷: 投资收益 563.55 收到利息的会计分录略
—	公允价值变动=4 900-(5 000+63.55)=-163.55 (万元) 借: 其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 163.55 贷: 其他债权投资——公允价值变动 163.55

④2×19 年 12 月 31 日:

债权投资	其他债权投资
应收利息=5 000×10%=500 (万元) 实际利息收入=4 759.81×12%=571.18 (万元) 利息调整摊销=571.18-500=71.18 (万元) 年末账面余额=4 759.81+71.18=4 830.99 (万元)	应收利息=5 000×10%=500 (万元) 实际利息收入=4 759.81×12%=571.18 (万元) 利息调整摊销=571.18-500=71.18 (万元) 年末账面余额=4 900+71.18=4 971.18 (万元)
借: 应收利息 500 债权投资——利息调整 71.18 贷: 投资收益 571.18 收到利息的会计分录略	借: 应收利息 500 其他债权投资——利息调整 71.18 贷: 投资收益 571.18 收到利息的会计分录略
—	公允价值变动=4 800-(4 900+71.18)=-171.18 (万元) 借: 其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 171.18 贷: 其他债权投资——公允价值变动 171.18
借: 信用减值损失 200 贷: 债权投资减值准备 200 年末资产负债表列示 =4 830.99-200=	借: 信用减值损失 200 贷: 其他综合收益——信用减值准备 200 年末资产负债表列示 =4800

(2) 2×20 年 1 月 6 日:

出售时确认的投资收益=公允价值 4 730.99-账面价值 4 800+其他综合收益 (303.74-163.55-171.18+200)=100 (万元)。

“其他债权投资——成本”科目余额=5 000 (万元) [借方]。

“其他债权投资——利息调整”科目余额=360.48-56.74-63.55-71.18=169.01 (万元) [贷方]。

“其他债权投资——公允价值变动”科目余额=303.74-163.55-171.18=-30.99 (万元) [贷方]。

“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目余额=-30.99 (万元) [借方]。

“其他综合收益——信用减值准备”科目余额=200 (万元) [贷方]。

借: 银行存款	4 730.99
其他综合收益——信用减值准备	200
其他债权投资——利息调整	169.01
——公允价值变动	30.99

贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 30.99
 其他债权投资——成本 5 000
 投资收益 100

【基本例题】A 公司按照净利润的 10% 计提法定盈余公积。A 公司有关股票投资业务如下。

资料一：2×16 年 7 月 10 日，购买 B 公司发行的股票 300 万股，成交价每股为 14.8 元，其中包含已宣告但尚未发放的现金股利每股 0.2 元，另付交易费用 10 万元，占 B 公司表决权资本的 5%。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
初始确认成本=300×(14.8-0.2)+10=4 390 (万元)	初始确认成本=300×(14.8-0.2)=4 380 (万元)
借：其他权益工具投资——成本 4 390	借：交易性金融资产——成本 4 380
应收股利 (0.2×300) 60	投资收益 10
贷：银行存款 4 450	应收股利 60
	贷：银行存款 4 450

资料二：2×16 年 7 月 20 日，收到现金股利。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
借：银行存款 60	借：银行存款 60
贷：应收股利 60	贷：应收股利 60

资料三：2×16 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 15 元。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动=300×15-4 390=110 (万元)	公允价值变动=300×15-4 380=120 (万元)
借：其他权益工具投资——公允价值变动 110	借：交易性金融资产——公允价值变动 120
贷：其他综合收益 110	贷：公允价值变动损益 120
所得税 (税前利润 10 000 万元；25%)	应交所得税=(10 000-120)×25%=2 470 (万元)
应交所得税=10 000×25%=2 500 (万元)	账面价值=4 500 (万元)
账面价值=4 500 (万元)	计税基础=4 380 (万元)
计税基础=4 390 (万元)	应纳税暂时性差异=120 (万元)
应纳税暂时性差异=110 (万元)	递延所得税费用=120×25%=30 (万元)
递延所得税费用 0	借：所得税费用 2 500
借：所得税费用 2 500	贷：应交税费——应交所得税 2 470
其他综合收益 (110×25%) 27.5	递延所得税负债 30
贷：应交税费 2 500	
递延所得税负债 27.5	

资料四：2×17 年 4 月 3 日，B 公司宣告发放现金股利每股 0.3 元，4 月 30 日，收到现金股利。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
借：应收股利 (300×0.3) 90	借：应收股利 (300×0.3) 90
贷：投资收益 90	贷：投资收益 90
借：银行存款 90	借：银行存款 90
贷：应收股利 90	贷：应收股利 90

资料五：2×17 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 13 元。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动=300×(13-15)=-600(万元) 借：其他综合收益 600 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 600	公允价值变动=300×(13-15)=-600(万元) 借：公允价值变动损益 600 贷：交易性金融资产——公允价值变动 600

资料六：2×18 年 B 公司因违反相关证券法规，受到证券监管部门查处，受此影响，2×18 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价 6 元。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动=300×(6-13)=-2 100(万元) 借：其他综合收益 2 100 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 2 100	公允价值变动=300×(6-13)=-2 100(万元) 借：公允价值变动损益 2 100 贷：交易性金融资产——公允价值变动 2 100

资料七：至 2×19 年 12 月 31 日，B 公司整改完成，加之市场宏观面好转，2×19 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价 15 元。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动=300×(15-6)=2 700(万元) 借：其他权益工具投资——公允价值变动 2 700 贷：其他综合收益 2 700	公允价值变动=300×(15-6)=2 700(万元) 借：交易性金融资产——公允价值变动 2 700 贷：公允价值变动损益 2 700

资料八：2×20 年 1 月 6 日，A 公司出售 B 公司全部股票，出售价格为每股市价 18 元，另支付交易费用 12 万元。

【答案】

其他权益工具投资	交易性金融资产
成本明细=4 390(万元) 公允价值变动明细=110-600-2 100+2 700=110(万元) 累计计入其他综合收益的公允价值变动金额=110-600-2 100+2 700=110(万元) 借：银行存款(300×18-12) 5 388 贷：其他权益工具投资——成本 4 390 ——公允价值变动 110 盈余公积 88.8 利润分配——未分配利润 799.2 借：其他综合收益 110 贷：盈余公积 11 利润分配——未分配利润 99	成本明细=4 380(万元) 公允价值变动明细=120-600-2 100+2 700=120(万元) 借：银行存款 5 388 贷：交易性金融资产——成本 4 380 ——公允价值变动 120 投资收益 888 处置时影响投资收益的金额=处置时影响营业利润的金额=5 388-300×15=888(万元)

【基本例题】甲上市公司发行公司债券为建造专用生产线筹集资金，有关资料如下：

资料一：2×17 年 12 月 31 日，委托证券公司以 7 755 万元的价格发行 3 年期分期付息的公司债券，该债券面值为 8 000 万元，票面年利率为 4.5%，实际年利率为 5.64%，每年付息一次，到期后按面值偿还本金。

【答案】

借：银行存款 7 755

应付债券——利息调整 (8 000—7 755) 245

贷：应付债券——面值 8 000

资料二：生产线建设工程采用出包方式，于 2×18 年 1 月 1 日开始动工，发行债券所得款项当日全部支付给建造承包商，2×19 年 12 月 31 日所建造生产线达到预定可使用状态。

【答案】①2×18 年 12 月 31 日：

应付利息=8 000×4.5%=360（万元）。

利息资本化金额=7 755×5.64%=437.38（万元）。

利息调整摊销额=437.38—360=77.38（万元）。

年末摊余成本=7 755+77.38=7 832.38（万元）。

借：在建工程 437.38

贷：应付债券——利息调整 77.38

应付利息 360

②2×19 年 12 月 31 日：

应付利息=8 000×4.5%=360（万元）。

利息资本化金额=7 832.38×5.64%=441.75（万元）。

利息调整摊销额=441.75—360=81.75（万元）。

年末摊余成本=7 832.38+81.75=7 914.13（万元）。

借：在建工程 441.75

贷：应付债券——利息调整 81.75

应付利息 360

③2×20 年 12 月 31 日：

应付利息=8 000×4.5%=360（万元）。

利息调整摊销额=245—77.38—81.75=85.87（万元）。

利息费用化金额=360+85.87=445.87（万元）。

年末摊余成本=7 914.13+85.87=8 000（万元）。

借：财务费用 445.87

贷：应付债券——利息调整 85.87

应付利息 360