

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6400万元，其中股本2000万元、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2890万元，可辨认净资产的公允价值为8400万元。

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	1800
合计	2000

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=7000（万元）。

企业合并商誉=7000-8400×80%=280（万元）。

少数股东权益=8400×20%=1680（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 7000

贷：银行存款 7000

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 1800

贷：资本公积 2000

借：股本 2000

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 (150×30%) 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 (15×30%) 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 (30×30%) 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 (10×30%) 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 ($100 \times 25\%$)
 贷：递延所得税资产 25
 借：利润分配——未分配利润 $7.5 \times 90\%$
 盈余公积 $7.5 \times 10\%$
 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 $186.45 [339 \times (60\% - 5\%)]$
 借：递延所得税资产 46.61 ($186.45 \times 25\%$)
 贷：以前年度损益调整 46.61
 借：利润分配——未分配利润 $139.84 \times 90\%$
 盈余公积 $139.84 \times 10\%$
 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 $75 \times 90\%$
 盈余公积 $75 \times 10\%$
 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 × 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 件 × 1

第二年对外销售 50 件：-50 件 × 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 ÷ 6；第二年：-100 ÷ 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 件 × 1

第二年对外销售 10 件：+10 件 × 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 × 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, 甲公司以银行存款 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 ($80\,000 \times 20\%$), 前者小于后者, 按照份额入账。

借：长期股权投资——投资成本 ($80\,000 \times 20\%$) 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 = $8\,190 - 200 \times 70\% - 400/10/2 - (300 - 200) \times 30\% = 8\,000$ (万元)。

借：长期股权投资——损益调整 ($8\,000 \times 20\%$) 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 ($500 \times 20\%$) 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，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 $(6\,520 \times 50\% / 80\% \text{ 或 } 6\,520 \times 62.5\%)$ 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 $[(625 - 500) \times 30\%]$ 37.5
——其他综合收益 $(200 \times 30\%)$ 60
——其他权益变动 $(100 \times 30\%)$ 30
贷：盈余公积 $(37.5 \times 10\%)$ 3.75
利润分配——未分配利润 $(37.5 \times 90\%)$ 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=15 000×30%=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 = $5\,000 \times 10\% = 500$ (万元)	同左
实际利息收入 = $4\,639.52 \times 12\% = 556.74$ (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)	
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 = $10\,000 \times 25\% = 2\,500$ 递延所得税负债 = $303.74 \times 25\% = 75.94$ 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 = $5\,000 \times 10\% = 500$ (万元) 实际利息收入 = $4\,696.26 \times 12\% = 563.55$ (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)	应收利息 = $5\,000 \times 10\% = 500$ (万元) 实际利息收入 = $4\,696.26 \times 12\% = 563.55$ (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 应收股利 (0.2×300) 60 贷：银行存款 4 450	借：交易性金融资产——成本 4 380 投资收益 10 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 贷：应收股利 60	借：银行存款 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 贷：其他综合收益 110	借：交易性金融资产——公允价值变动 120 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=10 000×25%=2 500 (万元) 账面价值=4 500 (万元) 计税基础=4 390 (万元) 应纳税暂时性差异=110 (万元) 递延所得税费用 0 借：所得税费用 2 500 其他综合收益 (110×25%) 27.5 贷：应交税费 2 500 500 递 延 所 得 税 负 债 27.5	应交所得税=(10 000-120)×25%=2 470 (万元) 账面价值=4 500 (万元) 计税基础=4 380 (万元) 应纳税暂时性差异=120 (万元) 递延所得税费用=120×25%=30 (万元) 借：所得税费用 2 500 贷：应交税费——应交所得税 2 470 递 延 所 得 税 负 债 30

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 贷：投资收益 90 借：银行存款 90	借：应收股利 (300×0.3) 90 贷：投资收益 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)=-2100(万元) 借：其他综合收益 2100 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 2100	公允价值变动=300×(6-13)=-2100(万元) 借：公允价值变动损益 2100 贷：交易性金融资产——公允价值变动 2100

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)=2700(万元) 借：其他权益工具投资——公允价值变动 2700 贷：其他综合收益 2700	公允价值变动=300×(15-6)=2700(万元) 借：交易性金融资产——公允价值变动 2700 贷：公允价值变动损益 2700

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=4390(万元) 公允价值变动明细=110-600-2100+2700=110(万元) 累计计入其他综合收益的公允价值变动金额=110-600-2100+2700=110(万元) 借：银行存款(300×18-12)5388 贷：其他权益工具投资——成本4390 ——公允价值变动110 盈余公积88.8 利润分配——未分配利润	成本明细=4380(万元) 公允价值变动明细=120-600-2100+2700=120(万元) 借：银行存款5388 贷：交易性金融资产——成本4380 ——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=5388-300×15=888(万元)

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	

【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

五、收入的会计处理

1. 可变对价——计入交易价格的可变对价金额的限制

【基本例题】2020年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售A产品。合同约定，当乙公司在2020年的采购量不超过2 000件时，每件产品的价格为80元，当乙公司在2020年的采购量超过2 000件时，每件产品的价格为70元。乙公司在第一季度的采购量为150件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过2 000件。2020年4月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购A产品1 000件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过2 000件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为70元。

【答案】2020年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过2 000件，甲公司按照80元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后（即乙公司全年的采购量确定之后），累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此，甲公司在第一季度确认的收入金额=80元×150件=12 000（元）。

2020年第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过2 000件，按照70元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入=70元×（1 000件+150件）-12 000元=68 500（元）。

2. 合同中存在的重大融资成分

【基本例题】2019年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于2年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付449.44万元，或者在合同签订时支付400万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2019年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。

【答案】

（1）2019年1月1日收到货款

借：银行存款 400
 未确认融资费用 49.44
 贷：合同负债 449.44

（2）2019年12月31日确认融资成分的影响

借：财务费用 （400×6%）24
 贷：未确认融资费用 24

（3）2020年12月31日交付产品

借：财务费用 （424×6%）25.44
 贷：未确认融资费用 25.44
借：合同负债 449.44
 贷：主营业务收入 449.44

3. 将交易价格分摊至各单项履约义务

【基本例题】甲公司与客户签订合同，向其销售A、B、C三种产品，合同总价款为120万元，这三种产品构成三项履约义务。企业经常以50万元单独出售A产品，其单独售价可直接观察；B产品和C产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计的B产品单独售价为25万元，采用成本加成法估计的C产品单独售价为75万元。甲公司通常以50万元的价格单独销售A产品，并将B产品和C产品组合在一起以70万元的价格销售。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

【答案】A产品应分摊的交易价格=50（万元）；

B产品应分摊的交易价格=70×25/（25+75）=17.5（万元）；

C产品应分摊的交易价格=70×75/（25+75）=52.5（万元）。

合计=50+17.5+52.5=120（万元）。

【基本例题】2019年3月1日，甲公司与客户签订合同，向其销售A、B两项商品，A商品的单独售价为6 000元，B商品的单独售价为24 000元，合同价款为25 000元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B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25 000元的合同对价。假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

【答案】

分摊至A商品的合同价款=25 000×6 000/（6 000+24 000）=5 000（元）；

分摊至B商品的合同价款=25 000×24 000/（6 000+24 000）=20 000（元）。

甲公司的账务处理如下：

（1）交付A商品时：

借：合同资产 5 000

贷：主营业务收入 5 000

（2）交付B商品时：

借：应收账款 25 000

贷：合同资产 5 000

主营业务收入 20 000

4. 在一时段内履行履约义务的收入确认

【基本例题】2020年1月1日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为6 300万元，预计2021年6月30日竣工；预计可能发生的总成本为4 000万元；甲公司采用已发生成本占预计总成本比例计算履约进度，增值税税率为9%，不考虑其他相关因素。以下资料中的价格均不含增值税税额，假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程款项的同时支付对应的增值税税额。

资料一：2020年6月30日，工程累计实际发生成本1 500万元，乙公司与甲公司结算合同价款2 500万元，甲公司实际收到价款2 000万元。

【答案】甲公司2020年上半年的会计分录如下：

（1）2020年1月1日至2020年6月30日实际发生工程成本时

借：合同履约成本 1 500

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 500

（2）2020年6月30日

履约进度=1 500/4 000×100%=37.5%；

合同收入=6 300×37.5%=2 362.5（万元）。

借：合同结算——收入结转 2 362.5

贷：主营业务收入 2 362.5

借：主营业务成本 1 500

贷：合同履约成本 1 500

借：应收账款 2 725

贷：合同结算——价款结算 2 500

应交税费——应交增值税（销项税额） 225

借：银行存款 2 000

贷：应收账款 2 000

当日，“合同结算”科目的余额为贷方 137.5 万元（2 500—2 362.5），表明甲公司已经与乙公司结算但尚未履行履约义务的金额为 137.5 万元。由于甲公司预计该部分履约义务将在 2020 年内完成，因此，应在资产负债表中作为“合同负债”列示。

资料二：2020 年 12 月 31 日，工程累计实际发生成本 3 000 万元，乙公司与甲公司结算合同价款 1 100 万元，甲公司实际收到价款 1 000 万元。

【答案】甲公司 2020 年下半年的会计分录如下：

（1）2020 年 7 月 1 日至 12 月 31 日实际发生工程成本时

借：合同履约成本 1 500（3 000—1500）

贷：原材料、应付职工薪酬等 1 500

（2）2020 年 12 月 31 日

履约进度 = $3\,000 / 4\,000 \times 100\% = 75\%$ ；

合同收入 = $6\,300 \times 75\% - 2\,362.5 = 2\,362.5$ （万元）。

借：合同结算——收入结转 2 362.5

贷：主营业务收入 2 362.5

借：主营业务成本 1 500

贷：合同履约成本 1 500

借：应收账款 1 199

贷：合同结算——价款结算 1 100

应交税费——应交增值税（销项税额） 99

借：银行存款 1 000

贷：应收账款 1 000

5. 在某一时点履行的履约义务——委托代销安排

【基本例题】甲公司委托乙公司销售 W 商品 1 000 件，W 商品已经发出，每件成本为 0.7 万元。合同约定乙公司应按每件 1 万元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在 W 商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的 W 商品须退回给甲公司；同时，甲公司也有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户。乙公司对外实际销售 1 000 件，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 130 万元，款项已经收到，乙公司立即向甲公司开具代销清单并支付货款。甲公司收到乙公司开具的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。假定甲公司发出 W 商品时纳税义务尚未发生，手续费增值税税率为 6%，不考虑其他因素。

（1）发出商品

借：发出商品（1 000 × 0.7）700

贷：库存商品 700

（2）收到代销清单，在乙公司将 W 商品销售给最终客户时确认收入

借：应收账款 1 130

贷：主营业务收入 1 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 130

借：主营业务成本 700

贷：发出商品 700
 借：销售费用——代销手续费 $(1\ 000 \times 10\%)$ 100
 应交税费——应交增值税（进项税额） 6
 贷：应收账款 106

6. 附销售退回条款的销售行为

【基本例题】甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。

资料一：2020年4月1日，甲公司向乙公司销售一批商品共计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130万元。协议约定，在2020年6月30日之前乙公司有权退回商品。商品已经发出，款项已经收到。甲公司根据过去的经验，估计该批商品的退货率约为8%。

【答案】

借：银行存款 1 130
 贷：主营业务收入 $(100 \times 10 \times 92\%)$ 920
 预计负债——应付退货款 $(100 \times 10 \times 8\%)$ 80
 应交税费——应交增值税（销项税额） 130
 借：主营业务成本 $(100 \times 8 \times 92\%)$ 736
 应收退货成本 $(100 \times 8 \times 8\%)$ 64
 贷：库存商品 800

资料二：2020年4月30日，甲公司对退货率进行了重新估计，将该批商品的退货率调整为10%。

【答案】

借：主营业务收入 $[(10\% - 8\%) \times 1\ 000]$ 20
 贷：预计负债——应付退货款 20
 借：应收退货成本 $[(10\% - 8\%) \times 800]$ 16
 贷：主营业务成本 16

资料三：2020年6月30日，发生销售退回11件，商品已经入库，并已开出红字增值税专用发票。

【答案】

借：库存商品 (11×8) 88
 应交税费——应交增值税（销项税额） $(11 \times 10 \times 13\%)$ 14.3
 主营业务收入 (1×10) 10
 预计负债——应付退货款 $(80 + 20)$ 100
 贷：应收退货成本 88
 银行存款 $(11 \times 10 \times 1.13)$ 124.3
 借：应收退货成本 $(64 + 16 - 88 = -8)$ 8
 贷：主营业务成本 (1×8) 8

7. 附有质量保证条款的销售

【基本例题】A公司适用的增值税税率为13%。2020年A公司与B公司签订一项产品的销售合同，合同约定A公司向B公司销售一批产品，售价为180万元。A公司承诺该批产品售出后1年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，A公司根据“三包”规定，免费负责保修，同时A公司还向B公司提供一项延保服务，即在法定保修期1年之外，延长保修期3年。该批产品和延保服务的单

独标价分别为 200 万元和 8 万元。A 公司根据以往经验估计在法定保修期（1 年）内将很可能发生的保修费用为 6 万元。该批产品的成本为 60 万元。合同签订当日，A 公司将该批产品交付给 B 公司，同时 B 公司向 A 公司支付了 180 万元价款。上述价款均为不含税金额。

【答案】

销售产品：

借：银行存款 180
贷：主营业务收入 $[180 \times 200 / (200 + 8)] 173.08$
合同负债 $[180 \times 8 / (200 + 8)] 6.92$

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

借：销售费用 6

贷：预计负债 6

A 公司确认的延保服务收费应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入。

8. 附有客户额外选择权的销售

【基本例题】甲公司为商品销售企业，2019 年、2020 年发生如下经济业务。

资料一：2019 年年初，甲公司开始推行积分奖励计划。截至 12 月 31 日，甲公司销售各类商品共计 50 000 万元（不包括客户使用奖励积分购买的商品），授予客户奖励积分共计 50 000 万分，假设奖励积分的公允价值为每分 0.01 元。根据历史经验，甲公司估计授予的奖励积分将有 80% 被使用。

【答案】客户购买商品的单独售价合计为 50 000 万元，甲公司估计积分的单独售价 = $50\,000 \times 0.01 \times 80\% = 400$ （万元）。

分摊至商品的交易价格 = $50\,000 \times 50\,000 / (50\,000 + 400) = 49\,603.17$ （万元）。

分摊至积分的交易价格 = $50\,000 \times 400 / (50\,000 + 400) = 396.83$ （万元）。

借：银行存款 50 000

贷：主营业务收入 49 603.17

合同负债 396.83

资料二：2019 年年末，客户累计使用奖励积分共计 30 000 万分。甲公司对积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换 80% 的积分。

【答案】2019 年度因客户使用奖励积分应当确认的收入 = 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 $\times$ 分摊至积分的交易价格 = $30\,000 / (50\,000 \times 80\%) \times 396.83 = 297.62$ （万元）。

借：合同负债 297.62

贷：主营业务收入 297.62

资料三：2020 年年末，客户累计使用奖励积分共计 35 000 万分。甲公司对积分的兑换率进行了重新估计，预计客户总共将会兑换 90% 的积分。

【答案】2020 年度因客户使用奖励积分应当确认的收入 = $35\,000 / (50\,000 \times 90\%) \times 396.83 - 297.62 = 11.03$ （万元）；剩余未兑换积分的单独售价 = $396.83 - 297.62 - 11.03 = 88.18$ （万元）。

【基本例题】A 公司适用的增值税税率为 13%。2020 年 A 公司向客户销售了 5 000 张储值卡，每张卡的面值为 1 万元，含税总额为 5 000 万元。客户可在 A 公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，A 公司预期客户购买的储值卡中将有大约相对于储值卡面值金额 4% 的部分（即 200 万元）不

会被消费。截至 2020 年 12 月 31 日, 客户使用该储值卡消费的含税金额为 3 000 万元, 在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。假定不考虑其他因素。

【答案】

借: 银行存款 5 000

贷: 合同负债 (5 000/1.13) 4 424.78

应交税费——待转销项税额 575.22

根据储值卡的消费金额确认收入 = $[3\,000 + 200 \times (3\,000 \div 4\,800)] \div 1.13$
= 2 765.49 (万元)。

借: 合同负债 2 765.49

应交税费——待转销项税额 345.13

贷: 主营业务收入 2 765.49

应交税费——应交增值税(销项税额) $(3\,000/1.13 \times 13\%)$ 345.13

六、“资产三兄弟”的会计处理

【基本例题】甲公司系增值税一般纳税人, 所得税税率为 25%, 2018 年至 2021 年与固定资产业务相关的资料如下:

资料一: 2018 年 12 月 5 日, 甲公司以银行存款购入一套不需安装的大型生产设备, 取得的增值税专用发票上注明的价款为 8 000 万元, 增值税税额为 1 040 万元。

『正确答案』

借: 固定资产 8 000

应交税费——应交增值税(进项税额) 1 040

贷: 银行存款 9 040

资料二: 2018 年 12 月 31 日, 该设备投入使用, 预计使用年限为 5 年, 净残值为 80 万元, 采用年数总和法按年计提折旧。

『正确答案』

2019 年应计提的折旧 = $(8\,000 - 80) \times 5/15 = 2\,640$ (万元);

2020 年应计提的折旧 = $(8\,000 - 80) \times 4/15 = 2\,112$ (万元)。

资料三: 2020 年 12 月 31 日, 该设备出现减值迹象。预计未来现金流量的现值为 2 880 万元, 公允价值减去处置费用后的净额为 2 400 万元, 甲公司对该设备计提减值准备后, 根据新获得的信息预计其剩余使用年限仍为 3 年, 净残值为 40 万元, 折旧方法变更为双倍余额递减法按年计提折旧。

『正确答案』

2020 年年末计提减值前固定资产的账面价值 = $8\,000 - 2\,640 - 2\,112 = 3\,248$ (万元), 可收回金额为未来现金流量的现值 2 880 万元和公允价值减去处置费用后的净额 2 400 万元中的较高者, 所以是 2 880 万元, 因此计提的减值准备 = $3\,248 - 2\,880 = 368$ (万元), 分录为:

借: 资产减值损失 368

贷: 固定资产减值准备 368

资料四: 所得税纳税申报时, 固定资产在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额为 1 584 万元。

『正确答案』

账面价值 = 2 880 (万元), 计税基础 = $8\,000 - 1\,584 - 1\,584 = 4\,832$ (万元), 因此账面价值小于计税基础, 产生可抵扣暂时性差异, 需确认递延所得税

资产。

可抵扣暂时性差异余额 $=4\,832-2\,880=1\,952$ （万元），因此，递延所得税资产的余额 $=1\,952\times 25\%=488$ （万元）。

资料五：2021 年 12 月 31 日，甲公司售出该设备，开具的增值税专用发票上注明的价款为 1 600 万元，增值税税额为 208 万元，款项已收存银行，另以银行存款支付清理费用 4 万元。

『正确答案』

2021 年，固定资产应计提的折旧 $=2\,880\times 2/3=1\,920$ （万元）

资产处置损益 $=1\,600-(2\,880-1\,920)-4=636$ （万元）

借：固定资产清理 960
 累计折旧 (2 640+2 112+1 920) 6 672
 固定资产减值准备 368
 贷：固定资产 8 000
借：固定资产清理 4
 贷：银行存款 4
借：银行存款 1 808
 贷：固定资产清理 1 600
 应交税费——应交增值税（销项税额） 208
借：固定资产清理 636
 贷：资产处置损益 636
借：所得税费用 488
 贷：递延所得税资产 488

【基本例题】甲公司适用的企业所得税税率为 25%，预计未来期间适用的企业所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。甲公司发生的与某专利技术有关的交易或事项如下：

资料一：2019 年 1 月 1 日，甲公司用银行存款 4 000 万元购入一项专利技术用于新产品的生产，当日投入使用，预计使用年限为 5 年，预计残值为零，采用年限平均法摊销。该专利技术的初始入账金额与计税基础一致。根据税法规定，2019 年甲公司该专利技术的摊销额能在税前扣除的金额为 800 万元。

『正确答案』

借：无形资产 4 000
 贷：银行存款 4 000

2019 年的摊销额 $=4\,000/5=800$ （万元）。

借：制造费用 800
 贷：累计摊销 800

资料二：2020 年 12 月 31 日，该专利技术出现减值迹象，经减值检测，该专利技术的可收回金额为 2 100 万元，预计尚可使用 3 年，预计净残值为零，仍采用年限平均法摊销。

『正确答案』

2020 年年末应计提减值准备金额 $=[4\,000-(800\times 2)]-2\,100=300$ （万元）。

借：资产减值损失 300
 贷：无形资产减值准备 300

资料三：甲公司 2020 年度实现的利润总额为 5 000 万元。根据税法规定，2020 年甲公司该专利技术的摊销额能在税前扣除的金额为 800 万元；当年对该专利技术计提的减值准备不允许税前扣除。除该事项外，甲公司无其他纳税调整事项。

正确答案』

2020 年的应交所得税 = $(5\,000 + 300) \times 25\% = 1\,325$ (万元)；

2020 年应确认的递延所得税资产 = $300 \times 25\% = 75$ (万元)；

2020 年的所得税费用 = $1\,325 - 75 = 1\,250$ (万元)。

借：所得税费用 1 250

递延所得税资产 75

贷：应交税费——应交所得税 1 325

甲公司 2021 年度该专利技术的摊销金额 = $2\,100 / 3 = 700$ (万元)。

借：制造费用 700

贷：累计摊销 700

【基本例题】甲公司适用的所得税税率为 25%。相关资料如下：

资料一：2017 年 12 月 31 日，甲公司以前银行存款 52 800 万元购入一栋达到预定可使用状态的写字楼，立即以经营租赁方式对外出租，租期为 2 年，并办妥相关手续。该写字楼预计尚可使用 22 年，其取得时的成本与计税基础一致。甲公司对该写字楼采用公允价值模式进行后续计量，2018 年 12 月 31 日该写字楼的公允价值为 54 600 万元。

『正确答案』

借：投资性房地产——成本 52 800

贷：银行存款 52 800

借：投资性房地产——公允价值变动 1 800

贷：公允价值变动损益 $(54\,600 - 52\,800)$ 1 800

资料二：2018 年，甲公司实现利润总额 10 000 万元，2018 年所得税纳税申报时，该写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额均为 2 400 万元。

『正确答案』

应交企业所得税 = $(10\,000 - 1\,800 - 2\,400) \times 25\% = 1\,450$ (万元)；

该写字楼的账面价值 = 54 600 (万元)；

计税基础 = $52\,800 - 2\,400 = 50\,400$ (万元)；

资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异，其金额 = $54\,600 - 50\,400 = 4\,200$ (万元)；期初余额为 0，因此本期发生额为 4 200 万元；

应确认的递延所得税负债 = $4\,200 \times 25\% = 1\,050$ (万元)。

资料三：2019 年 12 月 31 日，租期届满，甲公司收回该写字楼，并供本公司行政管理部门使用，当日该写字楼的公允价值为 60 000 万元。

所得税纳税申报时，该写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额均为 2 400 万元，甲公司税前利润为 10 000 万元。

『正确答案』

借：固定资产 60 000

贷：投资性房地产——成本 52 800

——公允价值变动 1 800

公允价值变动损益 5 400
 应交企业所得税 = $(10\ 000 - 5\ 400 - 2\ 400) \times 25\% = 550$ (万元);
 账面价值 = 60 000 (万元);
 计税基础 = $52\ 800 - 2\ 400 \times 2 = 48\ 000$ (万元);
 资产的账面价值大于计税基础, 形成应纳税暂时性差异;
 应纳税暂时性差异的余额 = $60\ 000 - 48\ 000 = 12\ 000$ (万元);
 递延所得税负债的账面余额 = $12\ 000 \times 25\% = 3\ 000$ (万元);
 递延所得税负债的发生额 = $3\ 000 - 1\ 050 = 1\ 950$ (万元)。

资料四: 甲公司自 2020 年开始对该写字楼按年限平均法计提折旧, 预计尚可使用 20 年, 预计净残值为零。所得税纳税申报时, 该写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额均为 2 400 万元。甲公司税前利润为 10 000 万元。

『正确答案』

应交企业所得税 = $(10\ 000 + 60\ 000/20 - 2400) \times 25\% = 2650$ (万元);
 账面价值 = $60\ 000 - 60\ 000/20 = 57\ 000$ (万元);
 计税基础 = $52\ 800 - 2\ 400 \times 3 = 45\ 600$ (万元);
 资产的账面价值大于计税基础, 形成应纳税暂时性差异;
 应纳税暂时性差异的余额 = $57\ 000 - 45\ 600 = 11\ 400$ (万元);
 递延所得税负债的账面余额 = $11\ 400 \times 25\% = 2\ 850$ (万元);
 递延所得税负债的发生额 = $2\ 850 - 3\ 000 = -150$ (万元)。

七、所得税

提示: 以第一年为例, 记住:

- (1) 资产减值或纳税调整增加 → 可抵扣暂时性差异 → 递延所得税资产
- (2) 资产增值或纳税调整减少 → 应纳税暂时性差异 → 递延所得税负债

1. 固定资产

【基本例题】固定资产原值 100 万元; 会计按 10 年计提折旧; 税法规定使用年限为 20 年; 假设会计和税法均采用直线法折旧, 预计净残值为 0。税前利润 1 000 万元。所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 = $100 - 100/10 = 90$ (万元);
 计税基础 = $100 - 100/20 = 95$ (万元);
 可抵扣暂时性差异 = $95 - 90 = 5$ (万元);
 递延所得税资产 = $5 \times 25\% = 1.25$ (万元);
 应交所得税 = $(1\ 000 + 100/10 - 100/20) \times 25\% = 251.25$ (万元)。

2. 无形资产

【基本例题】研发支出为 200 万元, 其中, 费用化支出为 80 万元, 资本化支出 120 万元。7 月 1 日专利权研发完成, 预计使用 10 年, 采用直线法摊销。税前利润 100 万元。所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 = $120 - 120/10 \times 6/12 = 114$ (万元);
 计税基础 = $120 \times 175\% - 120 \times 175\%/10 \times 6/12 = 199.5$ (万元);

可抵扣暂时性差异 $=199.5-114=85.5$ （万元）；
不确认相关的递延所得税资产。
应交所得税 $=（100-80\times 75\%+120/10\times 6/12-120\times 175\%/10\times 6/12）\times 25\%=8.875$ （万元）。

【基本例题】无形资产原值 100 万元；会计摊销 0；税法摊销 10 万元。所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 $=100-0=100$ （万元）；
计税基础 $=100-10=90$ （万元）；
应纳税暂时性差异 $=100-90=10$ （万元）；
递延所得税负债 $=10\times 25\%=2.5$ （万元）；
纳税调整金额 $=+0-10=-10$ （万元）。

3. 金融资产

【基本例题】交易性金融资产的初始成本 1 000 万元；年末公允价值 1 200 万元；所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 $=1\ 200$ （万元）；计税基础 $=1\ 000$ （万元）；
应纳税暂时性差异 $=1\ 200-1\ 000=200$ （万元）；
递延所得税负债 $=200\times 25\%=50$ （万元）。
纳税调整金额 $= -200$ （万元）。

【基本例题】其他债权投资、其他权益工具投资的初始成本 1 000 万元；年末公允价值 1 200 万元；所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 $=1\ 200$ 万元；
计税基础 $=1\ 000$ 万元；
应纳税暂时性差异 $=1\ 200-1\ 000=200$ （万元）。
纳税调整金额 $=0$ ；
递延所得税负债 $=200\times 25\%=50$ （万元）；
确认的递延所得税负债，对应的会计科目是其他综合收益。

4. 投资性房地产

【基本例题】采用公允价值模式计量，初始成本 1 000 万元；年末公允价值 1 200 万元；按照税法计算折旧费用 60 万元，所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 $=1\ 200$ （万元）；
计税基础 $=1\ 000-60=940$ （万元）；
应纳税暂时性差异 $=1\ 200-940=260$ （万元）；
递延所得税负债 $=260\times 25\%=65$ （万元）；
纳税调整金额 $= -公允价值变动收益\ 200-60=-260$ （万元）。

5. 计提了资产减值准备的资产

【基本例题】库存商品年末余额 4 000 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。所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值=4 000-1 700=2 300（万元）；

计税基础=4 000（万元）；

累计可抵扣暂时性差异=1 700（万元）；

递延所得税资产=1 700×25%-2 000×25%=-300×25%=-75（万元）；

纳税调整金额=-400+100=-300（万元）。

6. 预计负债

【基本例题】当期计提产品质量保证 100 万元；实际支付 80 万元；所得税税率为 25%。

『正确答案』

负债的账面价值=100-80=20（万元）；

计税基础=20-20=0

可抵扣暂时性差异=20（万元）；

递延所得税资产=20×25%=5（万元）；

纳税调整金额=+100-80=+20（万元）。

【基本例题】债务担保金额 10 万元：税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除；所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值=10（万元）；

计税基础=10-0=10（万元）；

不确认递延所得税，但需要纳税调整。

【基本例题】未决诉讼 10 万元：税法规定实际发生时可以税前扣除，所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值=10（万元）；

计税基础=10-10=0；

确认递延所得税资产；

需要纳税调整增加 10 万元。

8. 广告费

【基本例题】发生 170 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。企业当期实现销售收入 1 000 万元。所得税税率为 25%。

『正确答案』

当期允许税前扣除的广告费支出=1 000×15%=150（万元），超出部分为20万元，允许在未来期间税前扣除，可抵扣暂时性差异=20（万元）；
确认递延所得税资产；需要纳税调整增加。

9. 未弥补亏损

确认递延所得税资产；亏损得以弥补的期间转回递延所得税资产。

1. 税率变动

【基本例题】2020年初“递延所得税资产”科目余额25万元（为计提坏账准备100万元）；本年计提存货跌价准备200万元；2020年末预计2021年所得税率由25%变更为15%。

『正确答案』

递延所得税资产	
年初：100×25%=25	
发生额：20	
年末：300×15%=45	

递延所得税资产	
年初：100×25%=25	
发生额：200×15%=30	发生额：100×10%=10
年末：300×15%=45	

八、政府补助

1. 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，确认收入，不适用政府补助准则。

【基本例题】甲公司为新能源汽车整车生产销售企业，根据中央和地方执行的新能源汽车补贴标准规定，每辆新能源汽车售价为10万元（其中财政补贴3万元）。2020年，甲公司新能源汽车销售量为1 000辆，货款已经全部收到；每辆新能源汽车产品成本为6万元。不考虑其他相关税费。

甲公司从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当适用收入会计准则，作为企业正常销售价款的一部分。会计处理如下：

借：银行存款 10 000
贷：主营业务收入 (1 000×10) 10 000
借：主营业务成本 (1 000×6) 6 000
贷：库存商品 6 000

2. 与资产相关的政府补助

【基本例题】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。丙企业于2×18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。2×18年3月15日，丙企业收到政府补助210万元。2×18年4月20日丙企业购入不需要安装的环保设备，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。2×26年4月，丙企业的这台设备发生毁损。不考虑增值税。假定直线法为分摊政府补助的合理方法。

【答案1】丙企业采用净额法的账务处理如下：

(1) 2×18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

(2) 2×18年4月20日购入设备

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2×18年5月起，每个资产负债表日（月末）计提折旧，同时分摊递延收益

计提折旧（计入制造费用）

借：制造费用 2.25
贷：累计折旧 [(480-210)/10/12] 2.25

（净额法此处不需要分摊递延收益）

(4) 2×26年4月设备毁损

借：固定资产清理 54
累计折旧 (270/10×8) 216
贷：固定资产 (480-210) 270
借：营业外支出 54
贷：固定资产清理 54

【答案2】丙企业采用总额法的账务处理如下（假设直线法为合理系统的摊销方法）：

(1) 2×18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

(2) 2×18年4月20日购入设备

借：固定资产 480
贷：银行存款 480

(3) 自2×18年5月起，每个资产负债表日（月末）计提折旧，同时分摊递延收益

计提折旧（计入制造费用）

借：制造费用 4
贷：累计折旧 (480/10/12) 4

同时，

借：递延收益 1.75
贷：其他收益 (210/10/12) 1.75

(4) 2×26年4月设备毁损，同时转销递延收益余额

借：固定资产清理 96
累计折旧 (480/10×8) 384
贷：固定资产 480
借：递延收益 42
贷：固定资产清理 (210—210/10×8) 42
借：营业外支出 54
贷：固定资产清理 54

3. 与收益相关的政府补助（★★）

【基本例题】甲企业于2×18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1 000万元奖励基金，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2×18年4月10日收到1 000万元补助资金。分别在2×18年12月、2×19年12月、2×20年12月使用了400万元、300万元、300万元，用于发放给总裁级别高管年度奖金。

『正确答案』

(1) 2×18年4月10日甲企业实际收到补助资金：

借：银行存款 1 000
贷：递延收益 1 000

(2) 2×18年12月甲企业将补贴资金发放高管奖金时：

每年分录：

借：管理费用 400
贷：应付职工薪酬 400
借：应付职工薪酬 400
贷：银行存款 400

总额法	净额法（将该政府补助冲减管理费用）
借：递延收益 400 贷：其他收益 400	借：递延收益 400 贷：管理费用 400

【基本例题】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13%的税率征收增值税后，对

其增值税实际税负超过 3% 的部分，实行即征即退。2×16 年 2 月该企业进行纳税申报时，对归属于 1 月的增值税即征即退提交退税申请，经主管税务机关审核后的退税额为 10 万元。

『正确答案』由于软件企业即征即退增值税与企业日常销售密切相关，属于与企业的日常活动相关的补助。2×16 年 2 月该企业申请退税并确定了增值税退税额，账务处理如下：

借：其他应收款 10

贷：其他收益 10

【提示】增值税即征即退政策，只有一种核算方法，即总额法。

【基本例题】丙企业 2×15 年 11 月遭受重大自然灾害，并于 2×15 年 12 月 20 日收到了政府补助资金 200 万元。

『正确答案』由于是与企业日常活动无关的政府补助，所以计入营业外收支。账务处理如下：

总额法	净额法
借：银行存款 200	借：银行存款 200
贷：营业外收入 200	贷：营业外支出 200

4. 综合性项目政府补助的会计处理

【基本例题】2×17 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，拟对乙企业的新药临床研究项目提供研究补助资金。政府资助的 200 万元用于补助设备费 60 万元，其余 140 万元用于补助尚未发生的前期研发费用支出。

乙企业于 2×17 年 7 月 10 日收到补助资金 200 万元。乙企业于 2×17 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，不考虑净残值，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。

『正确答案』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。乙企业会计处理如下：

(1) 2×17 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) 2×17 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 2×17 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：其他收益（总额法）

管理费用等损益类科目（净额法）

第二类

一、借款费用

【基本例题】甲公司 2019 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：

①2019 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；

②2019 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：

①2019 年 7 月 1 日支出 3 000 万元、12 月 1 日支出 1 200 万元；

②2020 年 1 月 1 日支出 5 400 万元、3 月 1 日支出 2 400 万元。

（3）2019 年 7 月 1 日开工建造，预计工程达到预定可使用状态的时间将超过一年。

『要求及答案』

（1）计算 2019 年的资本化利息金额。

2019 年资本化期间：7 月 1 日至 12 月 31 日。

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：2019.3.1 借入 4 000，3 年 2019.9.1 借入 8 400，2 年
2019.7.1	3 000	3 000 占用 6 个月
2019.12.1	1 200	1 200 占用 1 个月

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

（2）假定一：2020 年 12 月 31 日工程达到预定可使用状态，计算 2020 年的资本化利息金额。

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产支出	一般借款：2019.3.1 借入 4 000，3 年 2019.9.1 借入 8 400，2 年
2020.1.1	$(3\,000 + 1\,200) + 5\,400 = 9\,600$	9 600 占用 12 个月
2020.3.1	2 400	2 400 占用 10 个月

③应予以资本化的借款利息费用 = $(9\,600 \times 12/12 + 2\,400 \times 10/12) \times 7.35\% = 852.60$ （万元）。

（3）假定二：2020 年 6 月 30 日工程达到预定可使用状态，计算 2020 年的资本化利息金额。

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：2019.3.1 借入 4 000，3 年 2019.9.1 借入 8 400，2 年
2020.1.1	$3\,000 + 1\,200 + 5400 = 9\,600$	9 600 占用 6 个月
2020.3.1	2 400	2 400 占用 4 个月

③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)。

【基本例题】2019 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 2019 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 2019 年 10 月 1 日、2019 年 12 月 31 日、2020 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 2020 年 1 月 15 日至 3 月 15 日暂停施工。厂房于 2020 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 2021 年 7 月 1 日偿还该项借款。

『正确答案』

日期	每期资产支出金额	资产支出累计金额	闲置专门借款存款的利息
2019.7.1	—	—	$5\,000 \times 0.4\% \times 3 = 60$
2019.10.1	1 200	1 200	$3\,800 \times 0.4\% \times 3 = 45.6$
2019.12.31	1 000	2 200	$2\,800 \times 0.4\% \times 0 = 0$
2020.1.1	—	2 200	$2\,800 \times 0.4\% \times 4 = 44.8$
2020.5.1	1 500	3 700	$1\,300 \times 0.4\% \times 8 = 41.6$
2020.12.31	800	4 500	$500 \times 0.4\% \times 0 = 0$
2021.1.1		4 500	$500 \times 0.4\% \times 6 = 12$

(1) 开始资本化时点：2019 年 10 月 1 日正式开工且支付工程进度款，符合开始资本化条件。

(2) 乙公司于 2019 年度应予资本化和计入损益的金额 of 专门借款利息费用。

前 3 个月费用化：

2019 年专门借款利息费用计入损益的金额 = $5\,000 \times 5\% \times 3/12 - 60 = 2.5$ (万元)。

2019 年专门借款利息费用资本化的金额 = $5\,000 \times 5\% \times 3/12 - 45.6 = 16.9$ (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%/2) 125

(3) 乙公司于 2020 年度应予资本化的专门借款利息费用。

应予资本化的专门借款费用=5 000×5%—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

二、其他综合收益

1. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益

(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动

(2) 权益法下不能转损益的其他综合收益

(3) 其他权益工具投资的公允价值变动【掌握会计分录的编制】

(4) 企业自身信用风险公允价值变动

2. 以后会计期间满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益

(1) 权益法下可转损益的其他综合收益【以后转投资收益】【掌握会计分录的编制】

(2) 其他债权投资的公允价值变动【以后转投资收益】【掌握会计分录的编制】

(3) 金融资产重分类计入其他综合收益的金额

(4) 其他债权投资信用减值准备【以后转投资收益】【掌握会计分录的编制】

(5) 现金流量套期储备

(6) 外币财务报表折算差额

(7) 存货或自用房地产转换为公允价值模式计量的投资性房地产【公允价值高于账面价值的差额，以后转其他业务成本】。【掌握会计分录的编制】

三、外币日常业务的会计处理；

(略)

四、资产减值（包括资产组减值）

(略)