

# 2018 年中级会计职称考试真题

## 中级会计实务（第一批）更新版（学员回忆版）

### 一、单项选择题

1. 乙公司为甲公司的全资子公司，且甲公司无其他子公司，乙公司 2017 年实现净利润 500 万元，提取盈余公积 50 万元，宣告分派现金股利 150 万元，2017 年甲公司个别利润表中投资收益为 480 万元，不考虑其他因素，2017 年甲公司合并利润表中“投资收益”项目应填列的金额是（ ）万元。

- A. 330
- B. 630
- C. 500
- D. 480

【对啊网独家解析】乙公司为甲公司的全资子公司，在编制合并报表时，需要将母公司长期股权投资从成本法调整为权益法，对于子公司实现的净利润

|              |     |
|--------------|-----|
| 借：长期股权投资     | 500 |
| 贷：投资收益       | 500 |
| 子公司宣告分派现金股利： |     |
| 借：投资收益       | 150 |
| 贷：长期股权投资     | 150 |

在合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。编制母公司利润表时需要抵销母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益

|          |     |
|----------|-----|
| 借：投资收益   | 500 |
| 贷：提取盈余公积 | 50  |
| 向股东分配股利  | 150 |
| 年末未分配利润  | 300 |

因此，甲公司合并利润表中“投资收益”项目应填列的金额是母公司个别报表中投资收益 480（母公司个别报表中投资收益）-150（合并报表调整中投资收益）=330 万元。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》19.3.3 编制合并资产负债表时应进行抵销处理项目。

【答案】A

2. 下列各项中，企业应按照会计政策变更进行会计处理的是（ ）。

- A. 将无形资产的摊销年限由 10 年调整为 6 年
- B. 固定资产的折旧方法由年限平均法变更为年数总和法
- C. 存货的计价方法由先进先出法变更为移动加权平均法
- D. 将成本模式计量的投资性房地产残值由原价 5%调整为 3%

【对啊网独家解析】选项 A 不符合题意，无形资产的摊销年限由 10 年调整为 6 年，赖以进行估计的基础发生了变化，是资产负债表有关项目金额的估计变更，属于会计估计变更；选项 B 不符合题意，固定资产的折旧方法由年限平均法变更为年数总和法，是由于固定资产经济利益的预期消耗方式发生了变化，属于会计估计变更；选项 C 符合题意，发出存货计价方法的变更是企业所采用的的会计处理方法的变化，属于会计政策变更；选项 D 不符合题意，投资性房地产净残值的调整是企业取得了新的信息，积累了更多的经验，属于会计估计变更。综上，本题应选 C。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》17.1.2 会计政策变更及其条件

【答案】C

【分析君】会计政策变更 VS 会计估计变更

会计政策变更，是指对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策的行为。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

二者的区别主要在于，会计政策变更是对会计确认、计量基础及列报项目的变更，会计估计变更是为取得与资产负债表项目有关的金额或数值所采用的处理方法的变更。

3. 2017 年 1 月 1 日，甲公司溢价购入乙公司当日发行的到期一次还本付息的 3 年期债券，作为持有至到期投资核算，并于每年年末计提利息。2017 年年末，甲公司按票面利率确认当年的应计利息 590 万元，利息调整的摊销金额 10 万元，不考虑相关税费及其他因素，2017 年度甲公司对债券投资应确认的投资收益为( ) 万元。

- A. 600
- B. 580
- C. 10
- D. 590

【对啊网独家解析】该债券为溢价发行，则票面价值低于实际支付的金额，在初始入账时应将票面价值与实际支付金额的差额计入利息调整，每年末确认的利息调整应逐年减少持有至到期投资的账面价值，根据应计利息和利息调整的差额确认投资收益，故本题中 2017 年度甲公司对债券投资应确认的投资收益 =  $590 - 10 = 580$  (万元)。综上，本题应选 B。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》9.2.5 持有至到期投资的会计处理

【答案】D

【相关分录】

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 借：持有至到期投资——应计利息 | 590 |
| 贷：持有至到期投资——利息调整 | 10  |
| 投资收益            | 580 |

4. 对企业外币财务报表进行折算时，下列各项中，应当采用资产负债表日即期汇率折算的是（ ）。

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

【对啊网独家解析】选项 A、D 不符合题意，利润表中的收入、费用项目采用交易发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与该即期汇率近似的汇率折算，故而，营业收入和管理费用并不采用资产负债表日即期汇率折算；选项 B 不符合题意、选项 C 符合题意，资产负债表中的资产和负债项目，比如，固定资产，采用资产负债表日的即期汇率折算，而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，并不采用资产负债表日的即期汇率折算。综上，本题应选 C。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》16.2.1 外币财务报表折算的一般原则

【答案】C

【提个醒】资产负债表报表项目汇率选择

对于资产、负债项目，采用资产负债表日的即期汇率；

对于所有者权益项目，需要分不同的情况去判断：

实收资本、资本公积、其他综合收益，应采用业务发生日的即期汇率折算；

盈余公积，当期计提的盈余公积，采用当期平均汇率折算，即期末盈余公积 = 期初盈余公积 + 本期计提的盈余公积 × 当期平均汇率；

而未分配利润，应按照资产负债表的平衡原理轧差计算而得，期末未分配利润 = 期初未分配利润 + 本期利润表折算的净利润 - 本期计提的按当期平均汇率折算后的盈余公积（假设本期未对外分配利润）。

5. 2016 年 12 月 7 日，甲公司以银行存款 600 元购入一台生产设备并立刻投入使用，该设备取得时的成本与计税基础一致，2017 年度甲公司对该固定资产折旧费 200 万元，企业所得税纳税申报时允许税前扣除的金额为 120 万元，2017 年 12 月 31 日，甲公司估计该项固定资产的可回收金额为 460 万元，不考虑增值税相关税费及其他因素，2017 年 12 月 31 日，该项固定资产产生的暂时性差异为（ ）。

- A. 可抵扣暂时性差异 80 万元

- B. 应纳税暂时性差异 60 万元
- C. 可抵扣暂时性差异 140 万元
- D. 应纳税暂时性差异 20 万元

【对啊网独家解析】2017 年 12 月 31 日，甲公司该项固定资产的账面价值  $= 600 - 200 = 400$ （万元），计税基础  $= 600 - 120 = 480$ （万元），固定资产的账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异 80 万元  $(480 - 400)$ 。综上，本题应选 A。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》15.1.5 暂时性差异

【答案】A

【温故知新】

应纳税暂时性差异产生的情况：

资产的账面价值大于计税基础，表明该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要缴纳所得税，从而产生应纳税暂时性差异；

负债的账面价值小于计税基础，表明该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，从而产生应纳税暂时性差异。

可抵扣暂时性差异产生的情况：

资产的账面价值小于计税基础，表明该项资产在未来期间，产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调减，减少应纳税所得额和应交所得税金额，从而产生可抵扣暂时性差异；

负债的账面价值大于计税基础，表明与该项负债相关的费用支出未来期间计税时可以全部或部分自未来应税经济利益中扣除，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额和应交所得税金额，从而产生可抵扣暂时性差异。

6. 2017 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订一份不可撤销的销售合同，合同约定甲公司 205 元/件的价格向乙公司销售 1 000 件 M 产品，交货日期为 2018 年 1 月 10 日。2017 年 12 月 31 日甲公司库存 M 产品 1 500 件，成本为 200 元/件。市场销售价格为 191 元/件，预计 M 产品的销售费用均为 1 元/件。不考虑其他因素，2017 年 12 月 31 日甲公司应对 M 产品计提的存货跌价准备金额为（ ）。

- A. 0
- B. 15 000
- C. 5 000
- D. 1 000

【对啊网独家解析】甲公司 M 产品有 1 500 件，其中 1 000 件 M 产品签订了不可撤销的销售合同，合同价款为 205 元，可变现净值  $= (205 - 1) \times 1\,000 = 204\,000$ （元），1 000 件 M

产品成本 =  $200 \times 1\,000 = 200\,000$  (元)，不需要计提存货跌价准备；另外 500 件按市场价格计算的可变现净值 =  $(191 - 1) \times 500 = 95\,000$  (元)，500 件 M 产品的成本 =  $200 \times 500 = 100\,000$  (元)，发生了减值，所以，甲公司应对 M 产品计提的存货跌价准备金额 =  $100\,000 - 95\,000 = 5\,000$  (元)。综上，本题应选 C。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》2.2.2 存货期末计量方法

【答案】C

7. 甲公司对投资性房地产以成本模式进行后续计量，2017 年 1 月 10 日甲公司以银行存款 9 600 万元购入一栋写字楼并立即以经营方式租出，甲公司预计该写字楼的使用寿命为 40 年，预计净残值为 120 万元。采用年限平均法计提折旧，不考虑相关税费及其他因素，2017 年甲公司应对该写字楼计提的折旧金额为( )。

- A. 240
- B. 220
- C. 217.25
- D. 237

【对啊网独家解析】采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应按期(月)计提折旧，投资性房地产的折旧类比固定资产折旧方法，当月增加，下月开始计提折旧。甲公司 2017 年对该写字楼计提的折旧金额 =  $(9\,600 - 120) / 40 / 12 \times 11 = 217.25$  (万元)。综上，本题应选 C。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》4.3.1 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

【答案】C

【相关分录】

2017 年 1 月 10 日

借：投资性房地产 9 600  
贷：固定资产 9 600

2017 年年末

借：其他业务成本 217.25  
贷：投资性房地产累计折旧 217.25

8. 甲公司 2017 年度财务报告批准报出日为 2018 年 4 月 25 日。甲公司发生的下列交易事项中，属于资产负债表日后调整事项的是( )。

- A. 2018 年 3 月 7 日因发生自然灾害导致一条生产线报废
- B. 2018 年 3 月 1 日定向增发股票
- C. 2018 年 4 月 12 日发现上年度少计提了金额较大的存货跌价准备
- D. 2018 年 4 月 28 日因一项非专利技术纠纷引发诉讼

【对啊网独家解析】选项 A 不符合题意，因发生自然灾害导致一条生产线报废在资产负债表日并不存在，是资产负债表日后才发生的事项，属于资产负债表日后非调整事项；选项 B 不

符合题意，2018年3月1日定向增发股票，是资产负债表日后才发生的事项，在资产负债表日并未发生或存在，不影响资产负债表日存在的情况，属于非调整事项；选项C符合题意，会计准则规定，资产负债表日后期间取得确凿证据表明某项资产需要调整原先确认的减值金额的，应作为调整事项处理；选项D不符合题意，该项非专利技术纠纷引起的诉讼发生于2018年4月28日，而甲公司2017年度财务报告批准报出日为2018年4月25日，该事项发生于财务报告批准报出日之后，不属于资产负债表日后期间，不属于资产负债表日后事项。综上，本题应选C。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》18.1.3 资产负债表日后事项的内容

【答案】C

【分析君】调整事项 VS 非调整事项

资产负债表日后发生的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。若存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

9. 2018年2月18日，甲公司以自有资金支付了建造厂房的首期工程款，工程于2018年3月2日开始施工。2018年6月1日甲公司从银行借入于当日开始计息的专门借款，并于2018年6月26日使用该笔专门借款支付第二期工程款，该笔专门借款的利息开始资本化的时点为（ ）。

- A. 2018年6月26日
- B. 2018年3月2日
- C. 2018年2月18日
- D. 2018年6月1日

【对啊网独家解析】借款费用开始资本化时点必须同时满足下列的三个条件：（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可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始。本题中，2018年6月1日即同时满足借款费用允许资本化的三个条件，所以此时为借款费用开始资本化的时点。综上，本题应选D。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》10.3.2 借款费用的确认

【答案】D

10. 甲公司系增值税一般纳税人。2018年1月15日购买一台生产设备并立即投入使用。取得增值税专用发票上注明价款500万元，增值税税额为85万元。当日甲公司预付了该设备一年的维护费。取得的增值税专用发票上注明价款10万元，增值税额1.7万元。不考虑其他因素，该项设备的入账价值为（ ）万元。

- A. 585
- B. 596

C. 500

D. 510

【对啊网独家解析】企业外购的固定资产成本，包括购买价款、相关税费、是固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费、不包括差旅费、员工培训费等，而预付一年的维护费，属于尚未实际发生的预付款项，属于固定资产的后续支出，不计入固定资产的初始入账价值，本题该设备的入账价值为 500 万元。综上，本题应选 C。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》3.1.2 固定资产的初始计量

【答案】C

## 二、多项选择题

1. 下列各项现金收支中，应作为企业经营活动现金流量进行列报的有（ ）。

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

【对啊网独家解析】选项 A 属于，是经营活动现金流量支出，在“购买商品、接受劳务中支付的现金”项目列示；选项 B 属于，是经营活动现金流量支出，在“支付给职工以及为职工支付的现金”项目列示；选项 C 不属于，是投资活动产生的现金流量，在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目列示；选项 D 属于，是经营活动现金流量收入，在“销售商品、提供劳务收到的现金”项目列示。综上，本题应选 ABD。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》19.1.3 现金流量表

【答案】ABD

2. 下列各项关于融资租赁业务承租人会计处理的表述中正确的有（ ）。

- A. 可直接归属于租赁项目的初始直接费用计入当期损益
- B. 采用实际利率法分摊未确认融资费用
- C. 或有租金于实际发生时将其计入当期损益
- D. 租赁开始日将最低租赁付款额计入长期应付款

【对啊网独家解析】选项 A 错误，初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁协议的过程中发生的可直接归属于租赁项目的费用，如印花税、佣金、律师费、差旅费、谈判费等，其应计入租入资产价值，不应计入当期损益；选项 B 正确，在融资租赁下，承租人向出租人支付的租金中，包括本金和利息两部分，其中，未确认融资费用就相当于未支付的利息，在后续分摊未确认融资费用时，应按照实际利率法；选项 C 正确，或有租金是金额不确定、以时间长短以外的其他因素为依据计算的租金，如销售量、使用量、物价指数等因素，正由于其金额不固定，无法系统合理分摊，故而在实际发生时，计入当期损益；选项 D 错误，在租赁开始日，应确认固定资产的金额，但并不进行相应的会计处理，而在租赁期开始日才进行相应的会计处

理，将最低租赁付款额计入长期应付款。综上，本题应选 BC。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》10.2.3 长期应付款

【答案】BC

【提个醒】租赁开始日 VS 租赁期开始日

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，需要对租赁进行认定，并确定固定资产、长期应付款、未确认融资费用等的金额，并确认固定资产的金额，但并不进行相应的会计处理；

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。在租赁期开始日，开始对该项租赁业务进行会计处理，如将最低租赁付款额计入长期应付款。

3. 增值税一般纳税人债务重组中以固定资产清偿债务的，下列各项中，会影响债务人债务重组利得的有（ ）。

- A. 固定资产的增值税额销项税额
- B. 固定资产的公允价值
- C. 固定资产的清理费用
- D. 重组债务的账面价值

【对啊网独家解析】选项 A、B、D 符合题意，企业在以非现金资产清偿债务时，如本题以固定资产清偿债务，债务人应将清偿价值与重组债务账面价值的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益（营业外收入），其中清偿价值包括现金价值、转让的非现金资产的公允价值等，而对于增值税项目，若债权人向债务人另行支付增值税的，债务重组利得应为资产公允价值与增值税销项税额之和与重组债务账面价值的差额；选项 C 不符合题意，固定资产的清理费用应计入固定资产清理科目，影响资产处置损益，并不影响债务人债务重组利得。综上，本题应选 ABD。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》11.2.1 以资产清偿债务的会计处理

【答案】ABD

4. 下列各项资产后续支出中，应予以费用化处理的有（ ）。

- A. 办公楼的日常修理费
- B. 更换的发动机成本
- C. 机动车的交通事故责任强制保障费
- D. 生产线的改良支出

【对啊网独家解析】选项 A 符合题意，办公楼的日常修理费计入当期损益应以费用化处理；选项 B 不符合题意，更换的发动机成本，计入资产的成本中，应予以资本化处理；选项 C 符合题意，机动车的交通事故责任强制保障费计入当期损益应予以费用化处理；选项 D 不符合题意，生产线的改良支出，计入资产的成本，应予以资本化处理。综上，本题应选 AC。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》3.2.2 固定资产的后续支出

【答案】AC

5. 下列各项关于企业亏损合同会计处理的表述中，正确的有（ ）。

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

【对啊网独家解析】选项 A 正确，亏损合同不需支付任何补偿即可撤销，企业通常不存在现时义务，不应确认预计负债；选择 B 正确，合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债；选项 C 错误，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，并不直接确认预计负债，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；选项 D 错误，预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者，并不是较高者。综上，本题应选 AB。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》12.3.4 亏损合同

【答案】AB

6. 下列各项关于企业交易性金融资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 处置时实际收到的金额与交易性金融资产初始入账价值之间的差额计入投资收益
- B. 资产负债表中的公允价值变动金额计入投资收益
- C. 取得时发生的交易费用计入投资收益
- D. 持有期间享有的被投资单位宣告分派的现金股利计入投资收益

【对啊网独家解析】选项 A 错误，处置交易性金融资产时，应按实际收到的金额与该金融资产的账面余额之间的差额计入投资收益；选项 B 错误，资产负债表日，交易性金融资产的公允价值与其账面余额的差额即公允价值变动，应计入公允价值变动损益；选项 C 正确，交易性金融资产在取得时支付的相关交易费用应计入投资收益，选项 D 正确，交易性金融资产在持有期间被投资单位宣告发放的现金股利，应计入投资收益。综上，本题应选 CD。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》9.2.4 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理

【答案】CD

【相关分录】

取得时：

借：交易性金融资产——成本 【公允价值】

投资收益 【交易费用】

应收利息 【支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息】

应收股利 【支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利】

贷：银行存款等 【实际支付的金额】

持有期间：

收到支付的价款中包含的股利或利息：

借：银行存款

贷：应收股利（或应收利息）

被投资单位宣告发放现金股利或在资产负债表日，按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息：

借：应收股利（或应收利息）

贷：投资收益

资产负债表日公允价值变动：

借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

公允价值下降时，作相反分录

出售时：

借：银行存款等

贷：交易性金融资产——成本

——公允价值变动 【或借方】

投资收益 【差额，或借方】

借：公允价值变动损益 【原计入该金融资产的公允价值变动】

贷：投资收益 【或作相反分录】

7. 下列各项关于企业土地使用权会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 工业企业将购入的用于建造办公楼的土地使用权作为无形资产核算

B. 房地产开发企业将购入的用于建造商品房的土地使用权作为存货核算

C. 工业企业将持有并准备增值后转让的自有土地使用权作为投资性房地产核算

D. 工业企业将以经营租赁方式租出的自有土地使用权作为无形资产核算

【对啊网独家解析】选项 A 正确，工业企业的土地使用权通常单独作为无形资产核算，只是在建造办公楼的过程中，需要对该项无形资产的摊销额，予以资本化处理，计入在建工程；选项 B 正确，房地产开发企业将购入的用于建造商品房的土地使用权作为存货核算；选项 C 正确，工业企业将持有并准备增值后转让的土地使用权作为投资性房地产核算；选项 D 错误，工业企业将以经营租赁方式租出的自由土地使用权作为投资性房地产核算。综上，本题应选 ABC。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》6.1.2 无形资产的确认条件

【答案】ABC

8. 下列各项关于企业无形资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。

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

【对啊网独家解析】选项 A 表述错误，计提的无形资产减值准备在以后会计期间不可以转回；选项 B、D 表述正确，使用寿命不确定的无形资产，由于其预计可使用寿命不能可靠确定，故而不计提摊销，但至少应在每年年末进行减值测试；选项 C 表述正确，使用寿命有限的无形资产，摊销方法由年限平均法改为产量法，按照会计估计变更处理。综上，本题应选 BCD。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》6.3.1 无形资产使用寿命的确定 6.3.2 使用寿命有限的无形资产摊销 6.3.3 无形资产减值测试

【答案】BCD

9. 投资性房地产的后续计量由成本模式变更为公允价值模式时，其公允价值与账面价值的差额，对企业下列财务报表项目产生影响的有（ ）。

- A. 未分配利润
- B. 其他综合收益
- C. 盈余公积
- D. 资本公积

【对啊网独家解析】投资性房地产从成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益（盈余公积和未分配利润）。综上，本题应选 AC。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》4.3.3 投资性房地产后续计量模式的变更

【答案】AC

10. 企业在资产减值测试时，下列各项关于预计资产未来现金流量的表述中，正确的有（ ）。

- A. 不包括筹资活动产生的流量现金
- B. 包括将来可能发生的，尚未作出承诺的重组事项
- C. 不包括与企业所得税收付有关的
- D. 包括处置时取得的净现金流量

【对啊网独家解析】选项 A、C 表述正确，预计资产未来现金流量不应该包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量；选项 B 表述错误，预计资产未来现金流量包括企业将来可能发生的、已作出承诺的重组事项而非未作出承诺的重组事项；选项 D 表述正确，预计资产未来现金流量包括资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。综上，本题应选 ACD。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》8.2.3 资产预计未来现金流量现值的确定

【答案】ACD

### 三、判断题

1. 企业采用具有融资性质的分期收款方式销售商品时，应按销售合同约定的收款日期分期确认收入。（ ）

【对啊网独家解析】企业销售商品，有时会采取分期收款的方式，如分期收款发出商品，即商品已经交付，货款分期收回。在这种销售方式下，企业将商品交付给购货方，通常表明与商品所有权有关的风险和报酬已经转移给购货方，在满足收入确认的其他条件时，应当根据应收款项的公允价值(或现行售价)确认收入。按照合同约定的收款日期分期收回货款，强调的只是一个结算时点，与风险和报酬的转移没有关系，因此，企业不应当按照合同约定的收款日期确认收入。因此，本题表述错误。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》13.1.11 具有融资性质的分期收款销售商品的处理

【答案】×

2. 固定资产的可收回金额，应当根据该资产的公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值两者之间的较低者确定。（ ）

【对啊网独家解析】资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值两者之间较高者确定。因此，本题表述错误。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》8.2.1 资产可收回金额计量的基本要求

【答案】×

3. 非同一控制下的企业合并中，购买日商誉的账面价值大于计税基础产生应纳税暂时性差异的，应当确认递延所得税负债。（ ）

【对啊网独家解析】对于非同一控制下的企业合并，同时按照税法规定作为免税合并的情况下，税法不认可商誉的价值，商誉的计税基础为零，若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入不断循环状态，因此，准则规定，企业合并中产生的商誉账面价值与其计税基础不一致产生的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债。因此，本题表述错误。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》15.2.3 特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认

【答案】×

4. 特殊行业的特定固定资产存在弃置费用的，企业应将弃置费用的现值计入相关固定资产的成本，同时确认相应的预计负债。（ ）

【对啊网独家解析】特殊行业的特定固定资产，对其进行初始计量时，应当考虑弃置费用。企业应当将弃置费用的现值计入固定资产的成本，同时确认相应的预计负债，在固定资产的使用寿命中，按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，计入财务费用。因此，本题表述正确。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》3.1.2 固定资产的初始计量

【答案】✓

## 5. 政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。（ ）

【对啊网独家解析】根据政府会计制度，政府财务会计的基本要素分为资产、负债、净资产、收入和费用；而企业的会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。因此，本题表述正确。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》20.1.3 现行事业单位会计概述

【答案】✓

【提个醒】2017年10月24日，财政部印发了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（财会〔2017〕25号），自2019年1月1日起施行，鼓励行政事业单位提前执行。该制度中规定财务会计下分为资产、负债、净资产、收入和费用五个要素。现行教材将事业单位会计要素分为五大类，即资产、负债、净资产、收入和支出。

## 6. 企业将境外经营全部处置时，应将原计入所有者权益的外币财务报表折算差额，全额转入当期损益。（ ）

【对啊网独家解析】企业在处置境外经营时，应当将资产负债表所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按照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。因此，本题表述正确。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》16.2.2 境外经营的处置

【答案】✓

## 7. 企业接受投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但投资合同或协议约定的价值不公允的除外。（ ）

【对啊网独家解析】企业在接受投资者以存货形式投资时，如果投资合同或协议约定价值公允，就按照投资合同或协议约定价值确定，如果不公允，就按照该项存货的公允价值确定。因此，本题表述正确。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》2.1.2 存货的初始计量

【答案】✓

## 8. 企业对采用成本模式计量的投资性房地产进行再开发，且将来仍作为投资性房地产的，再开发期间应当对该资产继续计提折旧或摊销。（ ）

【对啊网独家解析】以成本模式计量的投资性房地产再开发期间，应将其账面价值转入在

建工程，在再开发期间的折旧或摊销与固定资产或无形资产的相关规定一样，不计提折旧或摊销。因此，本题表述错误。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》4.3.1 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

【答案】×

9. 民间非营利组织接受劳务捐赠时，应当按照其公允价值确认捐赠收入。（ ）

【对啊网独家解析】民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。因此，本题表述错误。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》21.2.2 捐赠收入的核算

【答案】×

【提个醒】民间非营利组织对于捐赠承诺，不应予以确认，但可以在会计报表附注中作相关披露。

10. 合并财务报表中，少数股东权益项目的列报金额不能为负数。（ ）

【对啊网独家解析】合并报表中如果被投资单位净资产为负数，则相应少数股东权益应当为负数。因此，本题表述错误。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》19.3.3

【答案】×

## 四. 计算分析题

1. （本题 10 分）甲乙公司均系增值税一般纳税人，2018 年 3 月 31 日，甲公司以其生产的产品与乙公司的一项生产用设备和一项商标权进行交换，该资产交换具有商业实质，相关资料如下：

资料一：甲公司换出产品的成本为 680 万元，公允价值为 800 万元。开具的增值税专用发票中注明的价款为 800 万元，增值税税额为 136 万元。甲公司没有对该产品计提存货跌价准备。

资料二：乙公司换出设备的原价为 1 000 万元，已计提折旧 700 万元，未计提减值准备，公允价值为 500 万元。开具的增值税专用发票中注明的价款 500 万元，增值税税额 85 万元；乙公司换出商标权的原价为 280 万元，已摊销 80 万元，公允价值为 300 万元。开具的增值税专用发票中注明的价款为 300 万元。增值税税额为 18 万元；乙公司另以银行存款向甲公司支付 33 万元。

资料三：甲公司将换入的设备和商标权分别确认为固定资产和无形资产，乙公司将换入的产品确认库存商品。

甲、乙双方不存在关联方关系，本题不考虑除增值税以外的相关税费及其他因素。要求：

（1）编制甲公司进行非货币性资产交换的相关会计分录。

(2) 编制乙公司进行非货币性资产交换的相关会计分录。

【答案】

(1) 编制甲公司进行非货币性资产交换的相关会计分录。

|                  |     |
|------------------|-----|
| 借：固定资产—设备        | 500 |
| 无形资产—商标权         | 300 |
| 应交税费—应交增值税（进项税额） | 103 |
| 银行存款             | 33  |
| 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         | 680 |
| 贷：库存商品           | 680 |

(2) 编制乙公司进行非货币性资产交换的相关会计分录。

|                  |       |
|------------------|-------|
| 借：固定资产清理         | 300   |
| 累计折旧             | 700   |
| 贷：固定资产           | 1 000 |
| 借：库存商品           | 800   |
| 应交税费—应交增值税（进项税额） | 136   |
| 累计摊销             | 80    |
| 贷：固定资产清理         | 300   |
| 无形资产             | 280   |
| 应交税费—应交增值税（销项税额） | 103   |
| 资产处置损益           | 300   |
| 银行存款             | 33    |

【对啊网独家解析】本题中，甲公司以其生产的产品与乙公司的一项生产用设备和一项商标权进行交换，该资产交换具有商业实质，换入资产和换出资产的公允价值均能可靠地计量，因此该交换属于以公允价值计量的涉及多项非货币性资产交换。

(1) 涉及多项资产的非货币性资产交换，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值总额更加可靠。各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。本题中，甲公司收到补价 33 万元，甲公司换入资产总成本 = 换出资产公允价值 + 应支付的相关税费 - 收取的补价（不含税）=  $800 + 136 - 85 + 18 - 33 = 800$ （万元），甲公司换入设备成本 =  $800 \times [500 / (300 + 500)] = 500$ （万元），甲公司换入商标权成本 =  $800 \times [300 / (300 + 500)] = 300$ （万元）。换出资产为存货的，应当视同销售处理，按其公允价值确认销售收入，同时结转销售成本，确认的收入和成本之间的差额在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。甲公司生产的产品作为换出资产，应按照其公允价值 800 万元确认收入，按其成本 680 万元结转成本。

(2) 以公允价值计量的非货币性资产交换, 应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本, 除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠。本题中, 乙公司支付补价 33 万元, 乙公司换入资产成本=换出资产的公允价值+应支付的相关税费+支付的补价(不含税)=500+300+85+18-136+33=800(万元)。换出资产为固定资产、无形资产的, 换出资产的公允价值和换出资产的账面价值的差额, 计入资产处置损益。乙公司换出设备的公允价值为 500 万元, 账面价值为 300 万元(1000-700), 故乙公司换出设备计入资产处置损益为 200 万元; 乙公司换出商标权的公允价值为 300 万元, 账面价值为 200 万元(280-80), 故乙公司换出商标权计入资产处置损益为 100 万元。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》7.2.4 非货币性资产交换的会计处理; 7.2.5 涉及多项非货币性资产交换的会计处理。

【提个醒】固定资产的账面价值、处置过程中发生的清理费用等通过“固定资产清理”核算。

2. (本题 12 分) 甲公司对政府补助采用总额法进行相关处理, 其政府补助相关的资料如下:

资料一: 2017 年 4 月 1 日, 根据国家相关政策, 甲公司向政府有关部门提交了购置 A 环保设备的补贴申请。2017 年 5 月 20 日, 甲公司收到了政府补贴 12 万元并存入银行。

资料二: 2017 年 6 月 20 日, 甲公司以银行存款 60 万元购入 A 环保设备并立即投入使用, 预计使用年限为 5 年, 预计残值为 0, 采用年限平均法计提折旧。

资料三: 2018 年 6 月 30 日, 因自然灾害导致甲公司的 A 设备报废且无残值。相关政府补助无须退回。

本题不考虑增值税及其他因素。

(1) 编制甲公司 2017 年 5 月 20 日收到政府补贴的会计分录

(2) 编制甲公司 2017 年 6 月 20 日购入 A 环保设备的会计分录

(3) 计算甲公司 2017 年 7 月对 A 环保设备应计提的折旧金额, 并编制分录。

(4) 计算甲公司 2017 年 7 月政府补贴应与摊销、计入当期损益的金额, 并编制分录。

(5) 编制甲公司 2018 年 6 月 30 日 A 环保设备报废的相关分录。

【答案】

(1) 2017 年 5 月 20 日:

|         |    |    |
|---------|----|----|
| 借: 银行存款 | 12 |    |
| 贷: 递延收益 |    | 12 |

(2) 2017 年 6 月 20 日:

|         |    |    |
|---------|----|----|
| 借: 固定资产 | 60 |    |
| 贷: 银行存款 |    | 60 |

(3) 2017 年 7 月开始计提折旧:  $60 \div 5 \div 12 = 1$  (万元)

借：制造费用 1  
 贷：累计折旧 1  
 (4) 2017 年 7 月应摊销递延收益： $12 \div 5 \div 12 = 0.2$  (万元)  
 2017 年 7 月计入当期损益的金额 = 0.2 (万元)

借：递延收益 0.2  
 贷：其他收益 0.2

(5) 2018 年 6 月 30 日

借：固定资产清理 48  
 累计折旧 12  
 贷：固定资产 60  
 借：营业外支出 48  
 贷：固定资产清理 48  
 借：递延收益 9.6 (12 - 0.2 × 12)  
 贷：营业外收入 9.6

【对啊网独家解析】

(1) 本题属于与资产相关的政府补助，采用总额法，应在收到政府补助时计入“递延收益”科目，然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益。(2) 外购固定资产达到预计可使用状态时按照购买价款入账计入“固定资产”。(3) 当月增加固定资产，当月不提，下月开始提折旧。根据受益原则本环保设备计提折旧时计入制造费用等科目。(4) 企业先收到补助资金，在购建长期资产，则应当在开始对相关资产计提折旧时开始将递延收益分期计入当期损益（与日常活动相关的计入其他收益，非日常活动相关计入营业外收入）。本题属于日常活动相关计入其他收益。一般递延收益摊销方法同固定资产折旧方法。(5) 因自然灾害等非正常原因导致报废毁损而终止确认的，通过“固定资产清理”科目归集所发生的损益，其产生的利得或损失计入营业外收支。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、转让、报废等），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损益，不再予以递延。本题因自然灾害导致报废，则应将尚未分摊的递延收益余额计入营业外收入。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》14.2.2 与资产相关的政府补助

## 五、综合题

1. (本题 15 分) 甲公司使用所得税税率为 25%，预计未来期间使用的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额，甲公司发生的与某专利技术有关的交易或事项如下：

资料一：2015 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 800 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，预计净残值为零，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，2015 年甲公司该专利技术的摊销额能在税前扣除的金额为 160 万元。

资料二：2016 年 12 月 31 日，该专利技术出现减值迹象。经减值测试，该专利技术的可收回金额为 420 万元，预计尚可使用年限为 3 年，预计残值为零。仍采用年限平均法摊销。

资料三：甲公司 2016 年度实现的利润总额为 1 000 万元。根据税法规定，2016 年甲公司该专利技术的摊销额在税前扣除金额为 160 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

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：

- (1) 编制甲公司 2015 年 1 月日购入专利的会计分录。
- (2) 计算甲公司 2015 年度该专利技术应摊销金额并编制分录。
- (3) 计算甲公司 2016 年 12 月 31 日对该专利应计提减值设备，并编制分录。
- (4) 分别计算 2016 年应交所得税，递延所得税资产和所得税费用，并编制分录。

(5) 计算甲公司 2017 年度该专利技术应摊金额并编制分录。

【答案】

(1) 2015 年 1 月 1 日购入专利技术

借：无形资产 800  
贷：银行存款 800

(2) 2015 年度该专利技术应摊销金额 =  $800/5 = 160$  (万元)

借：制造费用 160  
贷：累计摊销 160

(3) 2016 年 12 月 31 日该专利技术账面价值 =  $800 - 160 \times 2 = 480$  (万元)

2016 年 12 月 31 日该专利技术应计提减值准备金额 =  $480 - 420 = 60$  (万元)

借：资产减值损失 60  
贷：无形资产减值准备 60

(4) 2016 年应纳税所得额 =  $1000 + 60 = 1060$  (万元)

2016 年应交所得税 =  $1060 \times 25\% = 265$  (万元)

2016 年 12 月 31 日，无形资产账面价值为 420 万元，计税基础为 480 万元，产生可抵扣暂时性差异 60 万元 ( $480 - 420$ )

递延所得税资产期末余额 =  $60 \times 25\% = 15$  (万元)

递延所得税资产当期发生额 =  $15 - 0 = 15$  (万元)

递延所得税费用 =  $-15$  (万元)

当期所得税费用 =  $265 - 15 = 250$  (万元)

借：所得税费用 250  
递延所得税资产 15  
贷：应交税费——应交所得税 265

(5) 2017 年度该专利技术应摊销金额  $= 420 / 3 = 140$  (万元)

借：制造费用 140  
贷：累计摊销 140

### 【对啊网独家解析】

(1) 无形资产通常按照实际成本初始计量。外购无形资产的成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途而发生的全部支出。本题中，甲公司该项专利技术的成本为购买价款 800 万元。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》6.1.3 无形资产的初始计量

(2) 使用寿命有限的无形资产，应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法对应摊销金额进行摊销，无形资产当月增加，当月就要摊销，当月减少，当月不再摊销。本题中，甲公司该项专利技术应摊销金额  $= 800 / 5 = 160$  (万元)。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》6.3.2 使用寿命有限的无形资产摊销

(3) 使用寿命有限的无形资产，按期摊销，出现减值迹象时进行减值测试，估计其可收回金额，如经减值测试表明已发生减值，应当按照可收回金额低于账面价值的差额，计提相应的减值准备。本题中，2016 年 12 月 31 日该专利技术应计提减值准备金额  $= 480 - 420 = 60$  (万元)。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》6.3.3 无形资产减值测试

(4) 资产的账面价值小于计税基础，会产生可抵扣暂时性差异，在符合条件的情况下应确认相关的递延所得税资产；

当期所得税即应交所得税，按应纳税所得额与适用税率计算；

应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额；

本题中，税法规定专利技术计提的减值准备不允许税前扣除，应纳税调增 60 万元，2016 年应纳税所得额  $= 1\,000 + 60 = 1\,060$  (万元)，2016 年应交所得税  $= 1\,060 \times 25\% = 265$  (万元)

递延所得税费用 = 当期递延所得税负债的增加 - 当期递延所得税负债的减少 + 当期递延所得税资产的减少 - 当期递延所得税资产的增加；

本题中，当期递延所得税费用为 -15 万元。

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税费用 (或收益)；

本题中，当期所得税费用  $= 265 - 15 = 250$  (万元)。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》15.2.2 递延所得税资产的确认和计量 15.3.1 当期所得税 15.3.2 递延所得税费用 (或收益) 15.3.3 所得税费用

(5) 无形资产计提减值后应按减值后的金额和剩余使用年限重新计算摊销金额。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》6.3.2 使用寿命有限的无形资产摊销

2. (本题 18 分) 甲公司对乙公司进行股票投资的相关资料如下:

资料一: 2015 年 1 月 1 日, 甲公司以银行存款 12 000 万元从非关联方取得乙公司 60% 的有表决权股份, 并与当日取得对乙公司的控制。当日, 乙公司所有者权益的账面价值为 16 000 万元, 其中股本 8 000 万元, 资本公积 3 000 万元, 盈余公积 4 000 万元, 未分配利润 1 000 万元。乙公司各项可辨认净资产、负债的公允价值与其账面价值均相同。本次投资前, 甲公司不持有乙公司股份且与乙公司不存在关联方关系。甲、乙公司的会计政策和会计期间一致。

资料二: 乙公司 2015 年度实现净利润 900 万元。

资料三: 乙公司 2016 年 5 月 10 日对外宣告分派现金股利 300 万元, 并于 2016 年 5 月 20 日分派完毕。

资料四: 2016 年 6 月 30 日, 甲公司将持有的乙公司股权中的三分之一出售给非关联方, 所得价款 4 500 万元全部收存银行。当日, 甲公司丧失对乙公司的控制权, 但对乙公司具有重大影响。

资料五: 乙公司 2016 年度实现净利润为 400 万元, 其中 2016 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实现的净利润为 300 万元。

资料六: 乙公司 2017 年度发生亏损 25 000 万元。

甲、乙公司每年均按当年净利润的 10% 提取法定盈余公积。

本题不考虑增值税等相关税费及其他因素。

(1) 编制甲公司 2015 年 1 月 1 日取得乙公司股权的分录。

(2) 计算甲公司 2015 年 1 月 1 日编制合并资产负债表时应确认的商誉, 并编制与购买日合并资产负债表相关的分录。

(3) 分别编制甲公司 2016 年 5 月 10 日在乙公司宣告分派现金股利时的会计分录和 2016 年 5 月 20 日收到现金股利时的会计分录。

(4) 编制甲公司 2016 年 6 月 30 日出售部分乙公司股权的会计分录。

(5) 编制甲公司 2016 年 6 月 30 日对乙公司剩余股权投资由成本法转为权益法的会计分录。

(6) 分别编制甲公司 2016 年年末和 2017 年年末确认投资收益的会计分录。

【答案】

(1) 2015 年 1 月 1 日取得乙公司股权

借:长期股权投资 12 000

贷:银行存款 12 000

(2) 甲公司 2015 年 1 月 1 日编制合并资产负债表时应确认的商誉 =  $12\,000 - 16\,000 \times 60\%$   
= 2 400 (万元)

购买日合并资产负债表的相关分录:

2015 年 1 月 1 日

|           |                                 |
|-----------|---------------------------------|
| 借: 股本     | 8 000                           |
| 资本公积      | 3 000                           |
| 盈余公积      | 4 000                           |
| 未分配利润     | 1 000                           |
| 商誉        | 2 400                           |
| 贷: 长期股权投资 | 12 000                          |
| 少数股东权益    | 6 400 ( $16\,000 \times 40\%$ ) |

(3) 2016 年 5 月 10 日

借: 应收股利 180 ( $300 \times 60\%$ )

贷: 投资收益 180

2016 年 5 月 20 日

|         |     |
|---------|-----|
| 借: 银行存款 | 180 |
| 贷: 应收股利 | 180 |

(4) 2016 年 6 月 30 日

|           |                                |
|-----------|--------------------------------|
| 借: 银行存款   | 4 500                          |
| 贷: 长期股权投资 | 4 000 ( $12\,000 \times 1/3$ ) |
| 投资收益      | 500                            |

(5) 2016 年 6 月 30 日

|                 |                                |
|-----------------|--------------------------------|
| 借: 长期股权投资——投资成本 | 8 000 ( $12\,000 \times 2/3$ ) |
| 贷: 长期股权投资       | 8 000                          |

初始调整: 剩余股权账面价值为 8 000 万元, 应享有取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额为 6400 万元 ( $16\,000 \times 40\%$ ), 不需要对初始投资成本进行调整调整。

|                 |     |
|-----------------|-----|
| 借: 长期股权投资——损益调整 | 480 |
| 贷: 盈余公积         | 36  |
| 未分配利润           | 324 |
| 投资收益            | 120 |

|         |                           |
|---------|---------------------------|
| 借: 投资收益 | 120 ( $300 \times 40\%$ ) |
|---------|---------------------------|

贷：长期股权投资——损益调整 120

(6) 2016 年 12 月 31 日

借：长期股权投资——损益调整 40 (100 × 40%)

贷：投资收益 40

2016 年年末长期股权投资的账面价值 = 8 000 + 480 - 120 + 40 = 8 400 (万元)

甲公司承担亏损  $25\,000 \times 40\% = 10\,000$  (万元)，即属于超额亏损。

2017 年 12 月 31 日

借：投资收益 8 400

贷：长期股权投资 84 00

剩余 1 600 万元 (10 000 - 8 400) 备查登记。

### 【对啊网独家解析】

(1) 非同一控制下，购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本，企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性工具或债务性工具的公允价值之和。本题中，甲公司长期股权投资的初始投资成本为 12 000 万元。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》5.1.2 对子公司投资的初始计量

(2) 非同一控制下的企业合并中，子公司为非全资子公司的情况下，在合并日应当将母公司对子公司长期股权投资的金额与子公司所有者权益中母公司所享有的份额相抵消，子公司所有者权益中不属于母公司的份额，在合并报表中作为少数股东权益处理，属于商誉的部分还应计入商誉。本题中，合并报表中应确认的商誉 = 甲公司长期股权投资在合并日的账面价值 12 000 - 合并日被投资方所有者权益账面价值的份额 (16 000 × 60%) = 2 400 (万元)。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》19.3.3 编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目

(3) 成本法下，长期股权投资持有期间，投资方应当在被投资单位宣告分配现金股利或利润时，按照应享有的份额确认为当期损益。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》5.2.1 长期股权投资的后续计量——成本法

(4) 投资方因出售股权等原因导致自身持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或重大影响的，投资方在个别报表中，将出售部分按比例终止长期股权投资成本，实际收到的价款与处置部分的账面价值之间的差额确认为投资收益。本题中，出售价款 4 500 万元与出售部分的账面价值 4 000 万元 (12 000 × 1/3) 之间的差额，确认投资收益 500 万元。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》5.2.3 长期股权投资核算方法的转换

(5) 投资方因出售股权等原因导致自身持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制

或重大影响的，投资方在个别报表中，应当对剩余股权投资转为权益法核算，并进行追溯调整：

①剩余部分长期股权投资的成本大于按剩余持股比例计算的原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的账面价值。本题中，不需要对初始投资成本调整；

②对于被投资单位在持有期间的所有者权益变动应相应调整长期股权投资账面价值。

本题中，甲公司应享有自购买日到处置当期期初实现的净损益为 360 万元（ $900 \times 40\%$ ），应追加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；本年乙公司宣告分派现金股利 300 万元，甲公司应调整长期股权投资账面价值 120 万元（ $300 \times 40\%$ ），同时减少投资收益。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》5.2.3 长期股权投资核算方法的转换

（6）投资方因出售股权等原因导致自身持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或重大影响的，投资方在个别报表中，应当对剩余股权投资转为权益法核算，并进行追溯调整：

处置期初至处置时点（2016 年 7 月 1 日至 12 月 31 日）应确认的净损益为 40 万元（ $100 \times 40\%$ ），应追加长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益；

2016 年年末长期股权投资的账面价值 =  $8\,000 + 480 - 120 + 40 = 8\,400$ （万元）

2017 年乙公司发生亏损 25 000 万元，甲公司应按持股比例承担相应的亏损，甲公司承担亏损  $25\,000 \times 40\% = 10\,000$ （万元），大于长期股权投资账面价值，即属于超额亏损；

权益法下，投资单位分担被投资单位发生的亏损份额，应以长期股权投资账面价值（8 400 万元）及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，被投资方负有承担额外损失义务的，按照预计金额确认预计负债，按以上确认损失后，仍有额外损失的，应在账外做备查登记。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》5.2.2 长期股权投资的后续计量——权益法