

2018 年中级会计职称考试真题

中级会计实务（第二批）更新版（学员回忆版）

一、单项选择题

1. 2018 年 3 月 1 日，乙公司应付甲公司 105 000 元，甲公司为该债权计提了坏账准备 1 000 元，由于乙公司发生严重财务困难，经与甲公司协商达成债务重组协议，乙公司以账面价值 20 000 元、公允价值 80 000 元的存货抵偿全部债务，不考虑相关税费，乙公司应确认的债务重组利得为（ ）元。

- A. 25 000
- B. 24 000
- C. 35 000
- D. 34 000

【对啊网独家解析】企业在以存货清偿债务时，应当以该存货的公允价值计量，类似出售该存货来进行相关会计处理，并确认主营业务收入并结转主营业务成本，故本题中，乙公司应确认的债务重组利得 = $105\,000 - 80\,000 = 25\,000$ （元）。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》11.2.1 以资产清偿债务的会计处理

【答案】A

【相关分录】

乙公司的账务处理为：

借：应付账款	105 000	
贷：主营业务收入		80 000
营业外收入——债务重组利得		25 000
借：主营业务成本	2 000	
贷：库存商品		20 000

2. 2017 年甲公司当期应交所得税 15 800 万元，递延所得税资产本期净增加 320 万元（其中 20 万元对应其他综合收益），递延所得税负债未发生变化，不考虑其他因素，2017 年利润表应列示的所得税费用金额（ ）万元。

- A. 15 480
- B. 16 100
- C. 15 500
- D. 16 120

【对啊网独家解析】当期所得税费用=当期应交所得税+递延所得税，本题中，当期应交所得税为 15 800 万元，因递延所得税资产本期净增加额中 20 万元对应其他综合收益，不影响递延所得税费用，故递延所得税费用为-300（320-20）万元，2017 年甲公司利润表应列示的所得税费用=15 800-300=15 500（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》15.3.3 所得税费用

【答案】C

【温故知新】

当期所得税费用=当期应交所得税+递延所得税费用

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

【提个醒】如果某项交易或事项按照会计准则规定计入所有者权益，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化也应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。

3. 甲公司 2017 年财务报告批准报出日为 2018 年 3 月 20 日，下列属于资产负债表日后调整事项的是（ ）。

- A. 2018 年 3 月 9 日公布资本公积转增资本
- B. 2018 年 2 月 10 日外汇汇率发生重大变化
- C. 2018 年 1 月 5 日地震造成重大财产损失
- D. 2018 年 2 月 20 日发现上年度重大会计差错

【对啊网独家解析】选项 A 不符合题意，资产负债表日后资本公积转增资本，在资产负债表日不存在，完全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，资产负债表日后外汇汇率发生重大变化，不影响资产负债表日存在的情况，属于资产负债表日后非调整事项；选项 C 不符合题意，资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失，是资产负债表日后才发生的事项，在资产负债表日并不存在，属于非调整事项；选项 D 符合题意，资产负债表日后发现了财务报告舞弊或差错，表明该事项在资产负债表日已经存在，且对财务报告产生重大影响，属于资产负债表日后调整事项。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》18.1.3 资产负债表日后事项的内容

【答案】D

4. 下列事项中，属于企业会计估计变更的是（ ）。

- A. 无形资产摊销方法由年限平均法变为产量法
- B. 发出存货的计量方法由移动加权平均法改为先进先出法

C. 投资性房地产的后续计量由成本模式变为公允价值模式

D. 政府补助的会计处理方法由总额法变为净额法

【对啊网独家解析】选项 A 符合题意，无形资产摊销方法由年限平均法变为产量法，是企业对其结果的不确定性以最近可利用的信息为基础所做的判断，从而对资产的账面价值或定期消耗金额进行的调整，属于会计估计变更；选项 B 不符合题意，发出存货的计量方法由移动加权平均法改为先进先出法，是对相同的事项由原来的会计计量方法改用另一种会计计量方法，属于会计政策变更；选项 C 不符合题意，投资性房地产的后续计量模式由成本法变为公允价值模式，是会计计量基础发生变更，属于会计政策变更；选项 D 不符合题意，政府补助的会计处理方法由总额法变为净额法，是会计计量基础发生变更，属于会计政策变更。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》17.2.1 会计估计变更的概述

【答案】A

5. 2017 年 12 月 31 日，甲公司有一项未决诉讼，预计在 2017 年年度财务报告批准报出日后判决，胜诉的可能性为 60%，甲公司胜诉，将获得 40 万元至 60 万元的补偿，且这个区间内每个金额发生的可能性相同，不考虑其他因素，该未决诉讼对甲公司 2017 年 12 月 31 日资产负债表资产的影响为（ ）万元。

A. 40

B. 0

C. 50

D. 60

【对啊网独家解析】或有资产是一种潜在资产，不符合资产确认条件，不能在财务报表中确认。或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下，才能转换为真正的资产，从而应当予以确认。本题中，甲公司胜诉的可能性为 60%，未达到基本确定，所以该项未决诉讼不能确认资产。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》12.2.1 或有事项的确认和计量

【答案】B

【提个醒】对于可能性的具体数学概率分布，通常作如下分类：

概率为 $0\% < x \leq 5\%$ ，极小可能；

概率为 $5\% < x \leq 50\%$ ，可能；

概率为 $50\% < x \leq 95\%$ ，很可能；

概率为 $95\% < x < 100\%$ ，基本确定；

概率为 $x = 100\%$ ，确定。

二、多项选择题

1. 下列各项中，作为企业筹资活动现金流量进行列报的是（ ）。

- A. 购买固定资产支付的现金
- B. 预收的商品销售款
- C. 支付的借款利息
- D. 支付的现金股利

【对啊网独家解析】选项 A 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 B 不属于，是经营活动现金流量支出，在“销售商品、提供劳务收到的现金”项目列示；选项 C、D 属于，筹资活动现金流量支出，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目列示。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》19.1.3 现金流量表

【答案】CD

2. 甲公司对乙公司的长期股权投资采用权益法核算，乙公司发生的下列事项中，将导致长期股权投资账面价值发生变动的有（ ）。

- A. 接受其他企业的现金捐赠
- B. 发行可转换公司债券
- C. 宣告分派现金股利
- D. 提取法定盈余公积金

【对啊网独家解析】选项 A 符合题意，被投资单位接受其他企业的现金捐赠，会增加被投资单位的净利润，投资单位应当按照应享有的份额确认投资收益，同时增加长期股权投资的账面价值；选项 B 符合题意，被投资方发行可转换公司债券中包含的权益成分，会导致被投资方所有者权益的其他变动，投资方应当按照应享有的份额调整长期股权投资账面价值，同时调整资本公积——其他资本公积；选项 C 符合题意，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，投资方应当按照应获得的现金股利或利润确认应收股利，同时调减长期股权投资的账面价值；选项 D 不符合题意，被投资单位提取法定盈余公积属于所有者权益内部变动，不会导致所有者权益总额变动，不影响投资方长期股权投资的账面价值。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》5.2.2 长期股权投资的后续计量——权益法

【答案】ABC

【温故知新】长期股权投资权益法下：

(1) 被投资单位实现净利润或发生净亏损时，投资方应当按照应享有或应分担的份额确认投资收益，同时调整长期股权投资账面价值；

(2) 被投资单位宣告发放现金股利或利润时，投资方应当按照应获得的现金股利或利润确认应收股利，同时调减长期股权投资的账面价值；

(3) 被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照持股比例计算应享有或应分担的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益；

(4) 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主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、发行可分离交易的可转换公司债券中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、因其他方增资导致投资方持股比例变动等。投资方应当按持股比例计算应享有或分担的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积——其他资本公积，并在备查簿中登记。

3. 下列关于企业政府补助会计处理的表述，正确的有（ ）。

- A. 净额法下规划区人才引进奖励金应确认为营业外收入
- B. 收到的用于未来购买环保设备的补助款应确认递延收益
- C. 收到的即征即退增值税应确认为其他收益
- D. 总额法下收到的自然灾害补助应确认为营业外收入

【对啊网独家解析】选项 A 不符合题意，属于与收益相关的政府补助，选择净额法的，应当冲减相关成本费用或营业外支出；本选项采用净额法，规划区人才引进奖励金应冲减相关成本费用或营业外支出；选项 B 符合题意，属于与资产相关的政府补助，无论采用总额法还是净额法，用于未来购买环保设备的补助款都应确认递延收益；选项 C 符合题意，属于与收益相关的政府补助，即征即退增值税与企业日常活动有关，应计入其他收益；选项 D 符合题意，属于与收益相关的政府补助，选择总额法的，应计入其他收益或营业外收入。因它是自然灾害的补助是非日常活动，应确认为营业外收入。

【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、14.2.3 与收益相关的政府补助

【答案】BCD

【温故知新】(1) 属于与收益相关的政府补助，企业应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。选择总额法的，应计入其他收益或营业外收入；选择净额法的，应当冲减相关成本费用或营业外支出；(2) 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，应当计入营业外收支或冲减相关损失。

4. 企业应作为短期薪酬进行会计处理的有（ ）。

- A. 按时发放的工资
- B. 向职工发放的高温补助
- C. 由企业负担的住房公积金
- D. 由企业负担的医疗保险

【对啊网独家解析】职工的工资、奖金和补贴，大部分的职工福利费、医疗保险费、工伤保险和生育保险费等社会保险费，住房公积金、工会经费和职工教育经费一般属于货币性短期薪酬。综上，本题应选 ABCD。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》10.1.2 短期薪酬的确认和计量

【答案】ABCD

【提个醒】养老保险、失业保险属于离职后福利中的设定提存计划。

5. 企业委托加工应税消费品（非金银首饰），收回后直接用于销售，不考虑其他因素，下列应计入收回的委托加工产品成本的有（ ）。

- A. 收回委托加工产品时支付的运杂费
- B. 委托加工耗用的原材料
- C. 支付给受托方由受托方代收代缴消费税
- D. 支付的加工费

【对啊网独家解析】选项A、B、C、D均正确，委托外单位加工的存货，以实际耗用的原材料或半成品、加工费、运输费、装卸费等费用以及按规定应计入成本的税费，作为实际成本。因企业委托加工应税消费品（非金银首饰）收回后用于直接出售，所以支付给受托方由受托方代收代缴消费税。综上，本题应选 ABCD。

【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】ABCD

【提个醒】委托方将收回的应税消费品用于连续生产应税消费品的，按规定受托方代缴的消费税准予抵扣，借记“应交税费——应交消费税”科目，用以抵减最终完工产品销售时缴纳的消费税。

三、判断题

1. 企业合并形成的商誉至少应当于每年年末进行减值测试。（ ）

【对啊网独家解析】企业合并形成的商誉，由于价值和产生的未来经济利益具有较大的不确定性，至少应当在每年年度终了时进行减值测试。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》8.1.2 资产可能发生减值的迹象

【答案】√

【温故知新】使用寿命不确定的无形资产、尚未达到可使用状态的无形资产以及企业合并所形成的商誉，无论是否存在减值迹象，至少每年都应进行减值测试。

2. 不具有商业实质的非货币性资产交换，应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。（ ）

【对啊网独家解析】非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应以换出资产的账面价值为基础计算换入资产的成本。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》7.2.4 非货币性资产交换的会计处理

【答案】×

【提个醒】以账面价值计量的非货币性资产交换，无论是否支付补价，均不确认损益（按账面价值转出，不产生损益）。

3. 企业应根据其所处环境和实际情况，从项目性质和金额大小判断会计事项的重要性。（ ）

【对啊网独家解析】重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或事项；在实务中，如果某会计信息的省略或错报会影响投资者等财务报告使用者据此作出的决策，该信息就具有重要性；重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断。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》1.2.1 会计信息质量要求

【答案】√

【原理帝】会计信息质量要求中的“重要性”，在很大程度上取决于对会计信息的效用与加工会计信息的成本这两方面考虑。如果把企业纷繁复杂的经济活动事无巨细地进行详细记录与报告，不但会提高会计信息的加工成本，而且也会使会计信息使用者无法有所侧重或有针对性地选择所需的会计信息，反而不利于作出正确的经济决策。

4. 甲企业购入一片土地使用权并用于开发建造一栋自用厂房，该土地使用权的取得成本应计入厂房的建造成本。（ ）

【对啊网独家解析】企业取得的土地使用权，通常按照取得所支付的价款及相关税费确认为无形资产，土地使用权用于开发建造地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合

并计算其成本,而仍作为无形资产核算,土地使用权与地上建筑物应分别进行摊销和计提折旧。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》6.1.3 无形资产的初始计量

【答案】×。

【补充】但下列情况除外:

(1)房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物,相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本;

(2)企业外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权和建筑物的价值的,应当对实际支付的价款按照合理的方法(例如,公允价值相对比例)在土地使用权与地上建筑物之间进行分配;如果确实无法在土地使用权与地上建筑物之间进行合理分配的,应当全部作为固定资产,按照固定资产确认和计量的原则进行会计处理。

5. 民间非营利组织接受捐款后,因无法满足捐赠所附条件而将部分捐款退还捐赠人时,应冲减收入。()

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

6. 根据《政府会计准则—行政事业单位会计科目和报表》规定,行政事业单位对于纳入预算管理的现金收支业务,在采用财务会计核算的同时应进行预算会计核算。()

【对啊网独家解析】单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务,在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算。对于其他业务,仅需要进行财务会计核算。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》20.1.2 政府会计标准体系

【答案】✓

7. 企业从政府取得的经济资源,如果与自身销售商品密切相关,且是商品对价值组成部分,不应作为政府补助。()

【对啊网独家解析】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《企业会计准则第14号——收入》等相关会计准则。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》14.2.1政府补助会计处理的概述

【答案】✓

8. 企业以摊余成本计量的金融资产应于初始确认时计算实际利率，并在预期存续期间内保持不变。（ ）

【对啊网独家解析】企业在初始确认以摊余成本计量的金融资产或金融负债时，就应当计算确定实际利率，并在相关金融资产或金融负债预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。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》9.2.3 金融资产的后续计量

【答案】✓

【温故知新】实际利率，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值所使用的利率。

9. 被认定为融资租赁的售后租回交易，售价与资产账面价值之间的差额应当一次计入当期损益。（ ）

【对啊网独家解析】售后租回，是指销售商品的同时，销售方同意在日后再将同样的商品租回的销售方式；在这种方式下，销售方应根据合同或协议条款判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，以确定是否确认销售商品收入；如果售后租回交易认定为融资租赁，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。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》13.1.1 销售商品收入的确认

【答案】×

10. 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时，所有项目均应采用变更当日即期汇率折算。

【对啊网独家解析】企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。企业因经营所处的主要环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变更当日即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。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》16.1.1 记账本位币的确定

【答案】✓

四、计算分析题

1. (本题 10 分) 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 年到 2018 年资料如下:

资料一: 2017 年 3 月 1 日, 甲公司将一栋原作为固定资产核算的一栋写字楼以经营租赁的方式出租给乙公司并办妥相关手续, 租期为 18 个月。当日, 写字楼的公允价值为 16 000 万元, 原值为 15 000 万元, 已计提累计折旧的金额为 3 000 万元。

资料二: 2017 年 3 月 31 日, 甲公司收到出租写字楼的租金 125 万元, 存入银行。2017 年 12 月 31 日, 该写字楼的公允价值为 17 000 万元。

资料三: 2018 年 9 月 1 日, 租期已满, 甲公司以前 17 500 万元的价格出售该写字楼, 价款已存入银行, 出售满足收入确认条件, 不考虑其他因素。

(1) 编制 2017 年 3 月 1 日甲公司出租该写字楼的相关会计分录。

(2) 编制 2017 年 3 月 31 日甲公司收到租金的会计分录。

(3) 编制 2017 年 12 月 31 日写字楼公允价值变动的会计分录。

(4) 编制 2018 年 9 月 1 日甲公司出售该写字楼的会计分录。

【答案】

(1)

借: 投资性房地产——成本	16 000
累计折旧	3 000
贷: 固定资产	15 000
其他综合收益	4 000

(2)

借: 银行存款	125
贷: 其他业务收入	125

(3)

借: 投资性房地产——公允价值变动	1 000
贷: 公允价值变动损益	1 000

(4)

借: 银行存款	17 500
贷: 其他业务收入	17 500
借: 其他业务成本	17 000
贷: 投资性房地产——成本	16 000
——公允价值变动	1 000
借: 公允价值变动损益	1 000

其他综合收益	4 000
贷：其他业务成本	5 000

【对啊网独家解析】（1）本小题为投资性房地产公允价值模式下，自用房地产转换为投资性房地产，按转换日的公允价值作为投资性房地产的账面价值，借记“投资性房地产——成本”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按其账面余额贷记“固定资产”科目，转换日公允价值与账面价值的差额浮盈计入其他综合收益，浮亏计入公允价值变动损益。

（2）甲公司 2017 年 12 月 31 日收到的租金，属于企业的其他业务收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。

（3）2017 年 12 月 31 日，该投资性房地产的公允价值为 17 000 万元，资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于原账面价值的差额，借记“投资性房地产——公允价值变动”，贷记“公允价值变动损益”；公允价值低于原账面价值的差额，做相反的会计处理。

（4）处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“其他业务收入”科目，按该项投资性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目，按其成本，贷记“投资性房地产——成本”科目，按其累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，同时结转投资性房地产累计公允价值变动，计入“其他业务成本”科目。

【注意】在处置投资性房地产时，若存在原转换日计入其他综合收益的金额，也一并结转。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》4.4.2 房地产转换的会计处理 4.4.3 投资性房地产的处置

2.（本题 12 分）甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）拟自建厂房，与该厂房建造相关的情况如下：

（1）2016 年 1 月 1 日，甲公司按面值发行公司债券，专门筹集厂房建设资金。该公司债券为 3 年期分期付息、到期还本不可提前赎回的债券，面值为 20 000 万元，票面年利率为 7%，发行所得 20 000 万元存入银行。

（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 2016 年 1 月 1 日借入，本金为 5 000 万元，年利率为 6%，期限 3 年；另一笔于 2017 年 1 月 1 日借入，本金为 3 000 万元，年利率为 8%，期限 5 年。

（3）厂房建设工程于 2016 年 1 月 1 日开工，采用外包方式进行。有关建造支出情况如下：

2016 年 1 月 1 日，支付建造商 15 000 万元；

2016 年 7 月 1 日，支付建造商 5 000 万元；

2017 年 1 月 1 日，支付建造商 4 000 万元；

2017 年 7 月 1 日，支付建造商 2 000 万元；

（4）2017 年 12 月 31 日，该工程达到预定可使用状态。甲公司将闲置的借款资金投资于固定收益债券，月收益率为 0.3%。假定一年为 360 天，每月按 30 天算。

要求：

（1）编制甲公司 2016 年 1 月 1 日发行债券的账务处理。

(2) 计算 2016 年资本化的利息金额，并编制会计分录。

(3) 计算 2017 年建造厂房资本化及费用化的利息金额，并编制会计分录。

【答案】

(1) 借：银行存款 20 000
贷：应付债券——面值 20 000

(2) 2016 年资本化的利息金额 = $20\,000 \times 7\% - (20\,000 - 15\,000) \times 0.3\% \times 6 = 1\,310$ (万元)；

借：在建工程 1 310

应收利息 (或银行存款) 90

贷：应付利息 1 400

(3) 2017 年专门借款的资本化金额 = $20\,000 \times 7\% = 1\,400$ (万元)

2017 年一般借款资本化率 = $(5\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 8\%) / (5\,000 + 3\,000) = 6.75\%$

2017 年一般借款的资本化金额 = $4\,000 \times 6.75\% + 2\,000 \times 6/12 \times 6.75\% = 337.5$ (万元)

2017 年一般借款的费用化金额 = $(5\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 8\%) - 337.5 = 202.5$ (万元)。

2017 年借款费用资本化金额 = $1\,400 + 337.5 = 1\,737.5$ (万元)。

借：在建工程 1 400

贷：应付利息 1 400

借：在建工程 337.5

财务费用 202.5

贷：应付利息 540 ($5\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 8\%$)

【对啊网独家解析】

(1) 企业发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”等科目，按债券票面价值，贷记“应付债券——面值”科目，按实际收到的款项与票面价值之间的差额，贷记或借记“应付债券——利息调整”科目，无论是按面值发行，还是溢价发行或折价发行，企业均应按债券面值记入“应付债券——面值”科目。本题中，甲公司按面值发行公司债券，面值为 20 000 万元，发行所得存入银行，故记入“应付债券——面值”科目为 20 000 万元。

(2) 借款费用资本化期间 2016 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日。2016 年 1 月 1 日甲公司按面值发行债券 2 000 万元，利率为 7%，2016 年专门借款实际发生的利息费用 = $20\,000 \times 7\% = 1\,400$ (万元)；2016 年 1 月 1 日支付建造商 15 000 万元，2016 年 7 月 1 日支付建造商 5 000 万元，将闲置的借款资金投资于固定收益债券，月收益率为 0.3%，闲置资金投资取得收益 = $(20\,000 - 15\,000) \times 0.3\% \times 6 = 90$ 万元，故 2016 年资本化的利息金额 = $20\,000 \times 7\% - (20\,000 - 15\,000) \times 0.3\% \times 6 = 1\,310$ (万元)。

(3) 2017 年专门借款利息资本化金额 = $20\,000 \times 7\% = 1\,400$ (万元)；一般借款利息资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 $\times$ 所占用的一般借款的资本化率，甲公司 2016 年 1 月 1 日借入本金为 5 000 万元，年利率为 6%；另一笔于 2017 年 1 月 1 日

借入本金为 3 000 万元，年利率为 8%，故占用的一般借款的资本化率 = $(5\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 8\%) / (5\,000 + 3\,000) = 6.75\%$ ；甲公司 2017 年 1 月 1 日支付建造商 4 000 万元，2017 年 7 月 1 日支付建造商 2 000 万元，故占用一般借款加权平均数 = $4\,000 + 2\,000 \times 6/12 = 5\,000$ 万元，一般借款的资本化金额 = $5\,000 \times 6.75\% = 337.5$ （万元），一般借款的费用化金额 = $(5\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 8\%) - 337.5 = 202.5$ （万元），2017 年借款费用资本化金额 = $1\,400 + 337.5 = 1\,737.5$ （万元）。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》10.2.2 应付债券；10.3.3 借款费用资本化金额的确定

【提个醒】专门借款利息资本化金额，应当以专门借款当期实际发生的利息费用减去尚未动用的借款资金存入银行的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定；一般借款的闲置资金收益，应全部冲减费用化利息费用金额。

五、综合题

1.（本题 15 分）甲企业为上市公司，2×17 年财务报表于 2×18 年 4 月 30 日对外报出。该企业 2×18 年日后期间对 2×17 年财务报表审计时发现如下问题：

资料一：2×17 年末，该企业的一批存货已经完工成本为 48 万元，市场售价为 47 万元，共 200 件，其中 50 件签订了不可撤销的合同，合同价款为 51 万元/件，产品预计销售费用为 1 万元/件。企业对该批存货计提了 200 万元的减值，并确认了递延所得税。

资料二：该企业的一项管理用无形资产使用寿命不确定，但是税法规定使用年限为 10 年。企业 2×17 年按照税法年限对其计提了摊销 120 万元。

其他资料：该企业适用的所得税税率为 25%，按照 10% 的比例计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。

要求：判断上述事项处理是否正确，说明理由，并编制会计差错的更正分录。

【答案】

（1）资料一处理不正确。

理由：同一项存货中有合同部分和无合同部分应该分别考虑计提存货跌价准备，不得相互抵销。

有合同部分：每件存货可变现净值 = $51 - 1 = 50$ （万元），大于单位成本 48 万元，未发生减值，不需计提存货跌价准备；

无合同部分：每件存货的可变现净值 = $47 - 1 = 46$ （万元），小于单位成本 48 万元，发生减值，应计提的存货跌价准备 = $(48 - 46) \times (200 - 50) = 300$ （万元）。

综上，该企业需要计提存货跌价准备为 300 万元。

更正分录：

借：以前年度损益调整——资产减值损失	100
贷：存货跌价准备	100
借：递延所得税资产	25 (100 × 25%)
贷：以前年度损益调整——所得税费用	25
借：盈余公积	7.5 [100 × (1 - 25%) × 10%]
利润分配——未分配利润	67.5 [100 × (1 - 25%) × 90%]
贷：以前年度损益调整	75 [100 × (1 - 25%)]

(2) 资料二处理不正确。

理由：使用寿命不确定的无形资产在会计上无需计提摊销。

更正分录：

借：累计摊销	120
贷：以前年度损益调整——管理费用	120
借：以前年度损益调整——所得税费用	30 (120 × 25%)
贷：递延所得税负债	30
借：以前年度损益调整	90 [120 × (1 - 25%)]
贷：盈余公积	9 [120 × (1 - 25%) × 10%]
利润分配——未分配利润	81 [120 × (1 - 25%) × 90%]

【对啊网独家解析】

(1) 如果企业持有的同一项存货数量多于销售合同或劳务合同订购数量的，应分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回金额，合同内数量的存货的可变现净值应以合同价格为基础计算，超出合同部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

本题中，合同内数量（50 件）的存货的可变现净值应以合同价格（51 万元/件）为基础计算，超出合同部分（150 件）的存货的可变现净值应当以市场售价（47 万元/件）为基础计算。

【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

(2) 使用寿命有限的无形资产，按期摊销；使用寿命不确定的无形资产，无需摊销。

本题中，甲企业该项无形资产使用寿命不确定，在会计上不摊销。但是甲企业错误的计提了 120 万元的摊销额，应作为前期差错处理。

【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

【提个醒】若企业持有的存货数量 > 销售合同或劳务合同订购的数量，合同数量内的部分与超过合同数量的部分应当分别计算可变现净值，并与其成本进行比较，确定存货跌价准备的计提或转回金额；需要注意的是，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

【接地气】存货可变现净值的确定：（用于销售 or 用于生产）

(1) 用于销售 (产品与直接出售的材料等) :

“售价—销售费用—税金”

计算时合同价优于市场价(有合同用合同价, 无合同用市场价);

(2) 用于生产 (原材料等) :

产品不减值则存货不减值;

产品减值则继续计算: 可变现净值=所生产的产品的售价—加工成本—销售费用—税金。

2. (本题 18 分) 2017 年 1 月 1 日, 甲公司以银行存款 5 700 万元自非关联方取得乙公司 80% 的有表决权的股份, 对乙公司进行控制。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, 甲公司、乙公司的会计政策和会计期间相一致。

资料一: 2017 年 1 月 1 日, 乙公司所有者权益的账面价值为 5 900 万元, 其中: 股本 2 000 万元, 资本公积 1 000 万元, 盈余公积 900 万元, 未分配利润 2 000 万元。除存货的公允价值高于账面价值 100 万元外, 乙公司其余各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。

资料二: 2017 年 6 月 30 日, 甲公司将其生产的成本为 900 万元的设备以 1 200 万元的价格出售给乙公司, 当期, 乙公司以银行存款支付货款, 并将该设备作为行政管理用固定资产立即投入使用, 乙公司预计设备的使用年限为 5 年, 预计净残值为 0, 采用年限平均法计提折旧。

资料三: 2017 年 12 月 31 日乙公司将 2017 年 1 月 1 日库存的存货全部对外出售。

资料四: 2017 年度, 乙公司实现净利润 600 万元, 提取法定盈余公积 60 万元, 宣告并支付现金股利 200 万元, 不考虑增值税、企业所得税等相关因素, 甲公司编制合并报表时以甲、乙公司个别财务报表为基数在合并工作底稿中将甲公司对乙公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

要求:

1. 分别计算甲公司在 2017 年 1 月 1 日合并财务报表中应确认的商誉金额和少数股东权益的金额。

2. 编制 2017 年 1 月 1 日合并工作底稿中与乙公司资产相关的调整分录。

3. 编制甲公司 2017 年 1 月 1 日与合并资产负债表相关的抵销分录。

4. 编制 2017 年 12 月 31 日与合并资产负债表、合并利润表相关的调整和抵销分录。

【答案】

(1) 2017 年 1 月 1 日乙公司可辨认净资产的公允价值=5 900+100=6 000 (万元)。

商誉=5 700-6 000×80%=900 (万元)。

少数股东权益=6 000×20%=1 200 (万元)。

(2)

借：存货 100
贷：资本公积 100

(3)

借：股本 2 000
资本公积 1 100 (1 000+100)
盈余公积 900
未分配利润 2 000
商誉 900
贷：长期股权投资 5 700
少数股东权益 1 200

(4)

借：存货 100
贷：资本公积 100
借：营业成本 100
贷：存货 100

将成本法核算的结果调整为权益法核算的结果：

调整后的净利润 = $600 - 100 = 500$ (万元)

借：长期股权投资 $400 [(600 - 100) \times 80\%]$
贷：投资收益 400

借：投资收益 160 ($200 \times 80\%$)
贷：长期股权投资 160

调整后的长期股权投资的账面价值 = $5 700 + 400 - 160 = 5 940$ (万元)

借：股本 2 000
资本公积 1 100
盈余公积 960 ($900 + 60$)
未分配利润 2 240 ($2 000 + 600 - 100 - 60 - 200$)
商誉 900
贷：长期股权投资 5 940
少数股东权益 1 260

借：投资收益 400
少数股东损益 100
年初未分配利润 2 000
贷：年末未分配利润 2 240
对所有者 (或股东) 的分配 200
提取盈余公积 60

借：营业收入 1 200
贷：营业成本 900
固定资产 300

借：固定资产 30 (300/5/2)

贷：管理费用 30

【对啊网独家解析】

由于甲公司、乙公司在合并前不存在关联方关系，因此本题属于非同一控制下企业合并。

(1) 商誉=合并成本-取得被投资方可辨认净资产公允价值份额

少数股东权益=取得被投资方可辨认净资产公允价值×少数股东持股比例

本题是甲公司取得非全资子公司，涉及少数股东权益，其占股份额为 20% (1-80%)。取得被投资方可辨认净资产公允价值=其取得被投资方可辨认净资产账面价值 (5900) + 评估增值 (100) = 6 000 (万元)

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》19.7.1 追加投资的会计处理

(2) 编制合并报表时，需要根据购买日子公司资产、负债的公允价值与账面价值之间的差额，调整子公司相关公允价值变动的资产、负债及资本公积项目；

本题购买日乙公司存货公允价值与账面价值差额为 100 万元，在编制调整分录时需将乙公司存货账面价值调整为公允价值，计入资本公积。

【对啊链接】具体详见《中级会计实务·应试考点详解》19.3.1 对子公司的个别报表进行调整

(3) 购买日编制合并报表时，应将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益予以抵销。子公司为非全资子公司的，母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益中母公司所享有的份额相抵销，差额计入商誉。

其中子公司的资本公积 (1100) = 购买日资本公积 + 评估增值，其他的依据子公司购买日可辨认净资产金额照抄，少数股东权益 (1200) = 自购买日开始子公司可辨认净资产公允价值 (6000) × 20%。

【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

(4) ①期末编制合并报表时，根据购买日乙公司资产、负债的公允价值与账面价值之间的差额，调整乙公司相关公允价值变动的资产、负债及资本公积项目；由于乙公司个别报表是按其资产、负债的原账面价值为基础编制，当期计算的净利润也是以其资产、负债的原账面价值为基础计算的结果，而公允价值与原账面价值存在差额的资产、负债，在经营过程中因使用、销售或偿付而实现其公允价值，其实现的公允价值对子公司当期净利润的影响需要在净利润计算中予以反映。在合并工作底稿中，需要做调整分录。

本题期末调整将子公司存货账面价值调整为公允价值，计入资本公积。购买日的存货期末全部对外出售，计入利润表中“营业成本”。

②期末按权益法调整对子公司的长期股权投资，应按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》所规定的权益法进行调整。在确认应享有子公司净损益的份额时，只考虑购买方购买日资产、负债的公允价值和账面价值不一致的差额对当期损益的影响，不考虑内部交易的影响。

本题应享有子公司净损益 500 = 子公司实现的净利润 (600) - 购买日存货评估增值 (100)

③长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理。

母公同司对子公司的长期股权投资，一方面反映为长期股权投资以外的其他资产的减少，

另一方面反映为长期股权投资的增加，在母公司个别资产负债表中作为资产类项目中的长期股权投资列示。

子公司接受这一投资时，一方面增加资产，另一方面作为实收资本（或股本，下同）等处理；在其个别资产负债表中一方面反映为实收资本等的增加，另一方面反映为相对应的资产的增加。从企业集团整体来看，母公司对子公司进行的长期股权投资实际上相当于母公司将资本拨付下属核算单位，并不引起整个企业集团的资产、负债和所有者权益的增减变动。因此，编制合并财务报表时，应当在母公司与子公司财务报表数据简单相加的基础上，将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益予以抵销。在子公司为非全资子公司的情况下，母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益中母公司享有的份额相抵销。在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“股本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润——年末”项目，贷记“长期股权投资”和“少数股东权益”项目。其中，属于商誉的部分，还应借记“商誉”项目。

本题资本公积(1100)=购买日子公司资本公积(1000)+评估增值(100)；盈余公积(960)=购买日子公司期初盈余公积(900)+本年提取的盈余公积(60)；未分配利润(2240)=购买日子公司期初未分配利润(2000)+调整后净利润(500)-本年提取盈余公积(60)-本年向股东分配利润(200)；子公司其他所有者权益科目照抄购买日金额。

④母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销。

本题投资收益是抵销母公司享有的投资收益(400)=调整后净利润(500)×80%，少数股东损益(100)=调整后净利润(500)×20%，年末未分配利润照抄③中的，其他照抄。

⑤在企业集团内母公司与子公司之间将自身的产品销售给其他企业作为固定资产使用的情况下，从整个企业集团来说，只能以销售企业生产该产品的成本作为固定资产原价在合并报表中反映。因此，编制合并利润表时，应将销售企业由于该内部交易产生的销售收入和销售成本予以抵销；并将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。在对销售商品形成的固定资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。

本题抵销销售收入的金额为1200万元，按固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的金额固定资产(300万元)，按其差额，记入营业成本(900万元)；同时，对于本期计提的折旧额或摊销额中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“固定资产——累计折旧”为30(300/5/2)，贷记“管理费用”等项目。

【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