



税务师《财务与会计》易错易混知识点及经典例题

知识点 1: 预付年金现值 VS 递延年金现值

| | |
|--------|---|
| 预付年金现值 | $P=A \times (P/A, i, n) \times (1+i)$ |
| | $P=A \times (P/A, i, n-1) + A$ |
| 递延年金现值 | $P=A \times [(P/A, i, m+n) - (P/A, i, m)]$ |
| | $P=A \times (P/A, i, n) \times (P/F, i, m)$ |

【提示】递延年金现值中，递延期为 m ，等额连续支付的期数为 n 。

经典例题

1. 【例题·单选题】某企业租用一台设备，按照租赁合同约定，在 5 年中每年年初需要支付租金 6000 元，折现率为 7%，则企业支付这些租金的现值为（ ）元。[已知 $(P/A, 7\%, 5) = 4.1002$]

- A. 26355.25
- B. 25322
- C. 26323.28
- D. 20322

【答案】C

【解析】 $P=6000 \times (P/A, 7\%, 5) \times (1+7\%) = 6000 \times 4.1002 \times 1.07 = 26323.28$ （元）。

2. 【例题·单选题】某项目前 4 年没有流入，后 5 年每年年初流入 4000 元，假设利率为 6%。则该项年金的现值是（ ）元。[已知 $(P/A, 6\%, 5) = 4.2124$ ， $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$]

- A. 11636.86
- B. 14146.92
- C. 45038.98
- D. 8977.00

【答案】B

【解析】前 4 年没有流入，后 5 年指的是从第 5 年开始的，第 5 年年初相当于第 4 年年末，这项年金相当于是从第 4 年年末开始流入的，所以，递延期为 3 年。所以该项年金现值 $= 4000 \times (P/A, 6\%, 5) \times (P/F, 6\%, 3) = 4000 \times 4.2124 \times 0.8396 = 14146.92$ （元）。

知识点 2: 普通股的资本成本 VS 留存收益资本成本

普通股的资本成本 = 预计下一年的股利 / [当前股价 × (1 - 筹资费用率)] + 股利增长率
留存收益资本成本，其计算与普通股成本相同，不同点在于不考虑筹资费用。



【提示】如果已知上年股利为 D_0 ，计算公式中的预计下一年的股利 D 等于 $D_0(1+g)$ 。

(1) “ D_0 ”指的是最近一期已经发放的股利；

(2) “ D ”指的是还未发放或最近一期即将发放的股利。

(3) “ D_0 ”与“ D ”的本质区别是，与“ D_0 ”对应的股利“已经收到”，而与“ D ”对应的股利“还未收到”。

经典例题

1. 【例题·单选题】某公司普通股当前市价为每股 50 元，拟按当前市价增发新股 100 万股，预计每股筹资费用率为 2%，最近刚发放的每股股利为 2.1 元，以后每年股利增长率为 6%，则该公司普通股的资本成本为（ ）。

- A. 10.54% B. 9.47%
C. 10.15% D. 11.00%

【答案】A

【解析】 $K = [D_0 \times (1+g)] / [P \times (1-F)] + g = 2.1 \times (1+6\%) / [50 \times (1-2\%)] + 6\% = 10.54\%$

2. 【例题·单选题】某公司按照市价 10 元发行普通股筹集资金 20 万元，预计第一年的股利为 1 元/股，每股筹资费用率为 2%，预计股利每年增长 3%，则该普通股资本成本为（ ）。

- A. 10.20% B. 13.00%
C. 13.20% D. 16.00%

【答案】C

【解析】普通股资本成本 = $1 / [10 \times (1-2\%)] + 3\% = 13.2\%$ 。

3. 【例题·单选题】某公司普通股目前的股价为 10 元/股，筹资费用率为 4%，上年支付的每股股利为 2 元，股利固定增长率 3%，则该企业利用留存收益的资本成本为（ ）。

- A. 23.00% B. 23.83%
C. 24.46% D. 23.60%

【答案】D

【解析】留存收益资本成本 = $2 \times (1+3\%) / 10 + 3\% = 23.6\%$ 。

知识点 3：固定资产投资项目现金流量

(1) 建设期现金流量



本年流动资金需用额 = 本年流动资产需用额 - 本年流动负债需用额

某年流动资金投资额 = 本年流动资金需用额 - 截至上年的流动资金投资额
= 本年流动资金需用额 - 上年流动资金需用额

(2) 经营期现金净流量

付现成本就是企业在经营过程中以现金支付的成本费用，比如：原材料、工人工资、税费等。营业成本指的是企业在生产经营活动中发生的所有的成本，包括付现成本和非付现成本两部分。

每年经营现金净流量

= 销售收入 - 付现成本 - 所得税

= (销售收入 - 付现成本) × (1 - 所得税税率) + 折旧 × 所得税税率 —— ①

= 净利润 + 折旧等非付现成本 —— ②

若题目中给出的是付现成本，那么上面的两个公式均可使用；

若题目中给出的是营业成本、销售成本、变动成本等词，那么只能使用第二个公式来计算。

(3) 固定资产变现净损益对现金净流量的影响

固定资产变现净损益对现金净流量的影响 = (账面价值 - 变价净收入) × 所得税税率

若 (账面价值 - 变价净收入) > 0，发生变现净损失，可以抵税，减少现金流出，增加现金净流量；若 (账面价值 - 变价净收入) < 0，则相反。

经典例题

1. 【例题·单选题】A 企业进行一项固定资产投资，已知新设备市场价格为 1000 万元，由于新设备扩大了生产能力，预计投产第 1 年的流动资产需用额 100 万元，同时，流动负债需用额 20 万元，则投产第一年的流动资金需用额为 () 万元。

- A. 1000 B. 1080
C. 80 D. 100

【答案】C

【解析】投产第一年的流动资金需用额 = 第一年的流动资产需用额 - 第一年流动负债需用额 = 100 - 20 = 80 (万元)。

2. 【例题·单选题】甲公司拟以 600 万元投资一项目，投产后年营业收入 180 万元，营业成本 150 万元 (包括折旧费用)，预计有效期 10 年，按直线法计提折旧，无残值。所得税税率为 25%，则该投资方案的每年现金净流量为 () 万元。



- A. 82.50 B. 22.50
C. 60.00 D. 55.50

【答案】A

【解析】年折旧额（非付现成本）=600/10=60（万元），年营业现金净流量=（180-150）×（1-25%）+60=82.5（万元）。

3. 【例题·多选题】下列关于投资项目现金净流量计算公式的表述中，错误的有（ ）。

- A. 现金净流量=销售收入-付现成本-所得税
B. 现金净流量=净利润+折旧等非付现成本×（1-所得税税率）
C. 现金净流量=净利润+折旧等非付现成本×所得税税率
D. 现金净流量=销售收入-付现成本-折旧等非付现成本×所得税税率
E. 现金净流量=（销售收入-付现成本）×（1-所得税税率）+折旧等非付现成本×所得税税率

【答案】BCD

【解析】现金净流量

=销售收入-付现成本-所得税

=销售收入-付现成本-（销售收入-付现成本-折旧等非付现成本）×所得税税率

=（销售收入-付现成本）×（1-所得税税率）+折旧等非付现成本×所得税税率

或者：现金净流量

=（销售收入-付现成本-折旧等非付现成本）×（1-所得税税率）+折旧等非付现成本

=净利润+折旧等非付现成本

知识点 4：借款的实际利率 VS 借款的资本成本

借款的实际利率=利息/实际借款额

借款的资本成本=利息×（1-25%）/实际借款额

说明：实际利率是税前的，而资本成本是税后的。

经典例题

1. 【例题·单选题】甲企业从银行取得一笔借款 600 万元，期限为 3 年，年利率为 12%，筹资费用率为 2%，所得税税率为 25%，银行保留的补偿性余额为借款的 10%，则该笔借款的资本成本为（ ）。



- A. 12.24% B. 12.00%
C. 9.18% D. 10.20%

【答案】D

【解析】长期借款的资本成本 = $600 \times 12\% \times (1 - 25\%) / [600 \times (1 - 10\%) \times (1 - 2\%)] = 10.20\%$ 。

2. 【例题·单选题】某公司向银行借款 100 万元，年利率为 8%，银行要求保留 12% 的补偿性余额，则该借款的实际年利率为（ ）。

- A. 6.67% B. 7.14%
C. 9.09% D. 11.04%

【答案】C

【解析】借款的实际年利率 = $100 \times 8\% / [100 \times (1 - 12\%)] = 9.09\%$

3. 【例题·单选题】某企业向银行借入年利率为 6%、期限为 2 年的借款 2000 万元。假设筹资费用率忽略不计，该企业适用的所得税率为 25%，则该项借款的资本成本为（ ）。

- A. 12.00% B. 6.00%
C. 4.02% D. 4.50%

【答案】D

【解析】借款的资本成本 = $6\% \times (1 - 25\%) = 4.50\%$ 。

知识点 5：计划成本法 VS 售价金额法

(1) 计划成本法

本期材料成本差异率 = $(\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料成本差异总额}) / (\text{期初结存材料计划成本} + \text{本期验收入库材料计划成本总额}) \times 100\%$

期初材料成本差异率 = $\text{期初结存材料的成本差异} / \text{期初结存材料的计划成本} \times 100\%$

本期发出材料应负担成本差异额 = $\text{发出材料的计划成本} \times \text{材料成本差异率}$

(2) 售价金额法

进销差价率 = $(\text{期初库存商品进销差价} + \text{当期发生的商品进销差价}) / (\text{期初库存商品售价} + \text{当期发生的商品售价}) \times 100\%$

本期已销售商品应分摊的进销差价 = $\text{本期商品销售收入} \times \text{进销差价率}$

本期销售商品的实际成本 = $\text{本期商品销售收入} - \text{本期已销售商品应分摊的进销差价}$



经典例题

1. 【例题·单选题】某公司月初结存乙材料的计划成本为 250 万元，材料成本差异为超支 50 万元；当月入库乙材料的计划成本为 550 万元，其材料成本差异为节约 85 万元；当月生产车间领用乙材料的计划成本为 600 万元，则当月生产车间领用乙材料的实际成本为（ ）万元。

A. 626.25 B. 570.05

C. 573.75 D. 697.52

【答案】C

【解析】材料成本差异率 = $(50 - 85) / (250 + 550) \times 100\% = -4.375\%$ ，当月生产车间领用乙材料的实际成本 = $600 \times (1 - 4.375\%) = 573.75$ （万元）。

2. 【例题·单选题】甲商场采用售价金额核算法对库存商品进行核算。2020 年 3 月，月初库存商品的进价成本为 21 万元，售价总额为 30 万元。本月购进商品的进价成本为 31 万元，售价总额为 50 万元。本月销售商品的售价总额为 60 万元。假定不考虑增值税及其他因素，甲商场 3 月末结存商品的实际成本为（ ）万元。

A. 7 B. 13

C. 27 D. 33

【答案】B

【解析】进销差价率 = $[(30 - 21) + (50 - 31)] / (30 + 50) \times 100\% = 35\%$ ，本期销售成本 = $60 \times (1 - 35\%) = 39$ （万元），期末存货成本 = $21 + 31 - 39 = 13$ （万元）。

知识点 6：双倍余额递减法 VS 年数总和法

（1）双倍余额递减法

双倍余额递减法是在不考虑固定资产残值的情况下，根据每一期期初固定资产账面净值和双倍直线法折旧额计算固定资产折旧的一种方法。

计算公式如下：

年折旧率 = $2 / \text{预计的折旧年限} \times 100\%$

年折旧额 = 固定资产账面净值 × 年折旧率

注意：

① 固定资产账面净额 = 原值 - 累计折旧



②在其固定资产折旧年限到期的最后两年或者当采用直线法的折旧额大于等于双倍余额递减法的折旧额时，将固定资产账面净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

(2) 年数总和法

年数总和法是将固定资产的原值减去净残值后的净额以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额。

计算公式为：

年折旧率 = 尚可使用年限 / 预计使用年限的逐年数字总和

或：年折旧率 = (预计使用年限 - 已使用年限) / [预计使用年限 × (预计使用年限 + 1) ÷ 2] × 100%

年折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) × 年折旧率

提示：

(1) 双倍余额递减法是基数在变化，折旧率不变；年数总和法是基数不变，折旧率在变化。这两种方法的特点都是早期计提的折旧额多，后期的折旧额少。

(2) 在采用年数总和法计提折旧时，应当考虑预计净残值；在采用双倍余额递减法计提折旧时，只有最后两年才需要考虑预计净残值。

经典例题

1. 【例题·单选题】某公司于 2018 年 12 月购入一台设备，成本为 50000 元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 2000 元。该公司采用双倍余额递减法计提折旧，则截至 2021 年 12 月 31 日，该设备累计计提的折旧额为 () 元。

- A. 30000
- B. 38000
- C. 39200
- D. 40000

【答案】C

【解析】该设备 2019 年计提的折旧 = $50000 \times 2/5 = 20000$ (元)，2020 年计提的折旧 = $(50000 - 20000) \times 2/5 = 12000$ (元)，2021 年计提的折旧 = $(50000 - 20000 - 12000) \times 2/5 = 7200$ (元)，则该设备累计计提的折旧额 = $20000 + 12000 + 7200 = 39200$ (元)。

2. 【例题·单选题】A 公司 2×14 年 6 月 19 日购入设备一台，取得的增值税专用发票上注明的设备买价为 180 万元，增值税额为 23.4 万元，支付的运费为 1 万元，预计净残值为 1 万元，



预计使用年限为 6 年，在采用年数总和法计提折旧的情况下，该设备 2×15 年应提折旧额为（ ）万元。

- A. 48.00
- B. 41.74
- C. 47.14
- D. 50.00

【答案】C

【解析】固定资产的入账价值=180+1=181(万元)，自 2×14 年 7 月起开始计提折旧；2×15 年应提折旧额=第一个折旧年度 6 个月折旧 $(181-1) \times 6/21 \times 6/12$ + 第二个折旧年度 6 个月折旧 $(181-1) \times 5/21 \times 6/12 = 47.14$ (万元)。

3. 【例题·单选题】甲公司于 2×13 年 5 月 20 日购入一台设备，成本为 10 万元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 0.2 万元。该公司采用双倍余额递减法计提折旧，则 2×14 年度，该设备应计提的折旧额为（ ）万元。

- A. 4.00
- B. 3.07
- C. 2.40
- D. 3.40

【答案】B

【解析】2×14 年度设备应计提折旧=第一个折旧年度 5 个月折旧 $10 \times 2/5 \times 5/12$ + 第二个折旧年度 7 个月折旧 $(10-4) \times 2/5 \times 7/12 = 3.07$ (万元)。

知识点 7：被替换部分账面价值 VS 被替换部分账面原值

固定资产改良时若某部分被替换下来，则被替换部分的账面价值要从在建工程中扣除。

如果直接给了被替换部分的账面价值，那么就直接减去；

如果给出的是被替换部分的原值，那么要用“原值-累计折旧-减值准备”来计算出被替换部分的账面价值，然后再减去。

经典例题

1. 【例题·单选题】甲公司一套生产设备附带的电机由于连续工作时间过长而烧毁，该电机无法修复，需要用新的电机替换。该套生产设备原价 65000 元，已计提折旧 13000 元。烧毁



电机的成本为 12000 元，购买新电机的成本为 18000 元，安装完成后该套设备的入账价值为（ ）元。

- A. 52000 B. 58000
C. 60400 D. 62800

【答案】C

【解析】安装完成后该套设备入账价值 = $65000 - 13000 - (12000 - 13000 \times 12000 / 65000) + 18000 = 60400$ （元），其中 $12000 - 13000 \times 12000 / 65000$ 是计算的被替换的旧电机的账面价值。

2. 【例题·单选题】甲公司为延长乙设备的使用寿命，于 2016 年 10 月对其进行改良，11 月完工，改良过程中发生相关支出共计 32 万元，改良时乙设备的账面原值为 200 万元。采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，已使用 2 年，已计提减值准备 30 万元，若被替换部分的账面原值为 60 万元，在 2016 年 11 月改良后乙设备的账面价值为（ ）万元。

- A. 115 B. 105
C. 95 D. 85

【答案】C

【解析】改良前，该项固定资产的账面价值 = $200 - 200 / 5 \times 2 - 30 = 90$ （万元），2016 年 11 月改良后乙设备的账面价值 = $90 - 60 / 200 \times 90 + 32 = 95$ （万元）。

3. 【例题·单选题】甲公司 2×15 年 8 月对某生产线进行改良，该生产线的账面原值为 380 万元，已计提折旧 50 万元，已计提减值准备 10 万元。改良时发生相关支出共计 180 万元。被替换部分的账面价值为 20 万元。2×15 年 10 月生产线交付使用，改良后该生产线预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，按年数总和法计提折旧。则甲公司 2×15 年对该改良后生产线应计提的折旧金额为（ ）万元。

- A. 20.00
B. 26.67
C. 27.78
D. 28.33

【答案】B





【解析】更新改良后生产线的入账价值 = $380 - 50 - 10 - 20 + 180 = 480$ （万元）， 2×15 年改良后生产线应计提的折旧额 = $480 \times 5/15 \times 2/12 = 26.67$ （万元）。

知识点 8：不同方式下企业长期股权投资的初始投资成本的确定

| | 一次交易 | 多次交易 |
|---|--|---|
| 形成同一控制下企业合并 (持股比例 > 50%) | 入账价值 = 初始投资成本 = 合并日所取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值 × 持股比例 | 金融资产、权益法增资到成本法： 入账价值 = 合并日所取得的被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值 × 持股比例 |
| | | 初始投资成本与付出的账面对价【或原股权账面价值 + 新付出对价的账面价值】的差额倒挤入资本公积（股本溢价）；若资本公积（股本溢价）不足冲减，则依次冲减盈余公积、未分配利润 |
| 形成非同一控制下企业合并 (持股比例 > 50%) | 入账价值 = 初始投资成本 = 付出的公允对价 | 金融资产增资到成本法 入账价值 = 原金融资产当日的公允价值 + 新股权付出的公允对价 |
| | | 权益法增资到成本法 入账价值 = 原股权的账面价值 + 新股权付出的公允对价 |
| 不形成企业合并 ($20 \leq$ 持股比例 $\leq 50\%$) | 初始投资成本 = 付出的公允对价 + 直接相关费用 入账价值为初始投资成本与应享有子公司可辨认净资产公允价值份额中的较高者 | 金融资产增资到权益法： 初始投资成本 = 原金融资产在当日的公允价值 + 新股权付出的公允对价 |
| | | |

经典例题

1. 【例题·单选题】B 公司和 A 公司均为 S 集团公司内的子公司，2020 年 1 月 1 日，B 公司以 1500 万元购入 A 公司 60% 的普通股权，并准备长期持有，B 公司同时支付相关税费 20 万元。A 公司 2020 年 1 月 1 日在最终控制方合并财务报表中的所有者权益总额为 2200 万元，可辨认净资产的公允价值为 2320 万元。则 B 公司应确认的长期股权投资初始投资成本为（ ）万元。



- A. 1510 B. 1320
C. 1392 D. 1340

【答案】B

【解析】本题为同一控制下的企业合并，长期股权投资的初始投资成本为应享有合并日被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额。因此，长期股权投资初始投资成本 = $2200 \times 60\% = 1320$ （万元）。

借：长期股权投资 1320
 资本公积——股本溢价 180
 贷：银行存款 1500
借：管理费用 20
 贷：银行存款 20

2. 【例题·多选题】甲公司 2×19 年 5 月 1 日以库存商品自丙公司手中换得乙公司 80% 的股权，形成非同一控制下企业合并。甲公司付出库存商品的成本为 800 万元，已提跌价准备为 10 万元，公允价值为 1000 万元，增值税率 13%，消费税率 8%，当日乙公司净资产账面价值为 1000 万元，可辨认净资产公允价值为 1500 万元。甲公司另行支付了审计、评估费 2 万元。不考虑其他因素，则甲公司下列表述中正确的有（ ）。

- A. 长期股权投资的初始成本为 1132 万元
B. 商品转让收益为 130 万元
C. 管理费用追加 2 万元
D. 追加营业利润 128 万元
E. 确认营业外收入 30 万元

【答案】BCD

【解析】甲公司投资当日分录如下：

①借：长期股权投资——乙公司 1130
 贷：主营业务收入 1000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 130
②借：主营业务成本 790
 存货跌价准备 10
 贷：库存商品 800





③借：税金及附加 80

贷：应交税费——应交消费税 80

④借：管理费用 2

贷：银行存款 2

⑤甲公司长期股权投资的初始投资成本即其入账成本为 1130 万元，转让商品的损益额 = $1000 - 790 - 80 = 130$ （万元），追加营业利润额 = $130 - 2 = 128$ （万元），不确认营业外收入。

3. 【例题·单选题】A 公司于 20×3 年 3 月 1 日以 6000 万元取得 B 公司 30% 的股权，当日 B 公司可辨认净资产公允价值为 18500 万元，A 公司对所取得的投资采用权益法核算。20×3 年 A 公司根据 B 公司实现的净利润确认投资收益 200 万元，20×4 年 1~3 月，B 公司实现净利润 200 万元。20×4 年 4 月 1 日，A 公司又投资 7500 万元取得 B 公司另外 30% 的股权，形成非同一控制下企业合并，当日 B 公司可辨认净资产公允价值为 24000 万元。不考虑其他因素，则 20×4 年 4 月形成非同一控制下企业合并时，A 公司对 B 公司长期股权投资的账面价值为（ ）万元。

A. 13700

B. 7500

C. 13500

D. 13760

【答案】D

【解析】第一次投资按权益法核算，至 20×4 年 4 月，长期股权投资的账面价值 = $6000 + 200 + 200 \times 30\% = 6260$ （万元）；形成非同一控制下企业合并时，A 公司对 B 公司长期股权投资的账面价值 = 原权益法核算股权投资的账面价值 6260 + 新支付的公允对价 7500 = 13760（万元）。

20×3 年 3 月 1 日

借：长期股权投资——投资成本 6000

贷：银行存款 6000

应享有当日被投资方可辨认净资产公允价值的份额 = $18500 \times 30\% = 5550$ （万元），小于长期股权投资初始投资成本，因此不调整。

20×3 年

借：长期股权投资——损益调整 200



贷：投资收益 200

20×4 年前三个月的净利润

借：长期股权投资——损益调整 (200×30%) 60

贷：投资收益 60

20×4 年 4 月 1 日

借：长期股权投资 13760

贷：银行存款 7500

长期股权投资——投资成本 6000

——损益调整 (200+60) 260

知识点 9：委托方对由受托方代收代缴的消费税的处理

| 用途 | 情形 | 消费税记入科目 |
|---------|----------------|-------------------|
| 收回后出售 | 以不高于受托方的计税价格出售 | 借记“委托加工物资”科目 |
| | 以高于受托方的计税价格出售 | 借记“应交税费——应交消费税”科目 |
| 收回后内部使用 | 用于非消费税项目 | 借记“委托加工物资”科目 |
| | 用于连续生产应税消费品 | 借记“应交税费——应交消费税”科目 |

经典例题

1. 【例题·单选题】委托加工应税消费品的物资收回后用于连续生产应税消费品的，由受托方代收代缴的消费税，应借记（ ）科目。

- A. 应交税费——应交消费税
- B. 管理费用
- C. 委托加工物资
- D. 税金及附加

【答案】A

【解析】委托加工应税消费品的物资收回后用于连续生产应税消费品的，支付的消费税允许抵扣，所以应计入“应交税费——应交消费税”科目的借方。

2. 【例题·单选题】委托方将委托加工应税消费品收回后用于非消费税项目，则委托方应将受托方代收代缴的消费税计入（ ）。

- A. 其他业务成本



- B. 应交税费——应交消费税
C. 收回的委托加工物资的成本
D. 管理费用

【答案】C

【解析】委托加工物资收回后以不高于受托方的计税价格出售的，以及用于非消费税项目的，应将受托方代收代缴的消费税计入委托加工物资成本，借记“委托加工物资”科目，贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

3. 【例题·单选题】企业委托加工应税消费品，如果收回后用于连续生产应税消费品，委托方对于尚未支付的受托方代收代缴的消费税的会计处理，正确的是（ ）。
- A. 借记“原材料”科目，贷记“银行存款”科目
B. 借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”科目
C. 借记“委托加工物资”科目，贷记“银行存款”科目
D. 借记“委托加工物资”科目，贷记“应付账款”科目

【答案】B

【解析】委托加工应税消费品的物资收回后用于连续生产应税消费品的，委托加工环节的消费税可以抵扣，借记“应交税费——应交消费税”科目。同时由于款项尚未支付，因此要贷记“应付账款”科目。

知识点 10：投资时点被投资方资产的账面价值与公允价值不等 VS 内部交易

| 项目 | 存货 | 固定资产、无形资产等 |
|----------------------|--|--|
| 投资时被投资方资产公允价值和账面价值不等 | 调整后的净利润 = 净利润 - (投资日资产的公允价值 - 账面价值) × 当期出售比例 | 调整后的净利润 = 净利润 - (投资日资产的公允价值 - 账面价值) / 尚可使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12) |
| 内部交易 | 交易发生当年，调整后的净利润 = 净利润 - (资产的内部交易价格 - 账面价值) + (资产的内部交易价格 - 账面价值) × 当期出售比例 以后年度，调整后的净利润 = 净利 | 交易发生当年，调整后的净利润 = 净利润 - (资产的内部交易价格 - 账面价值) + (资产的内部交易价格 - 账面价值) / 预计使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12) |



| | | |
|--|---------------------------------|--|
| | 润 + (资产的内部交易价格 - 账面价值) × 当期出售比例 | 以后年度, 调整后的净利润 = 净利润 + (资产的内部交易价格 - 账面价值) / 预计使用年限 × (当期折旧、摊销月份 / 12) |
|--|---------------------------------|--|

经典例题

1. 【例题·单选题】长江公司于 2020 年 1 月 1 日取得甲公司 45% 的股权, 并对其采用权益法核算。当日甲公司的一项固定资产公允价值为 700 万元, 账面价值为 400 万元, 固定资产的预计尚可使用年限为 10 年, 净残值为零, 按照直线法计提折旧, 其他可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。甲公司 2020 年度利润表中净利润为 1000 万元。不考虑所得税和其他因素的影响, 长江公司 2020 年应确认的投资收益为 () 万元。

- A. 300 B. 436.5
C. 450 D. 315

【答案】B

【解析】应确认的投资收益 = $[1000 - (700 - 400) / 10] \times 45\% = 436.5$ (万元)

借: 长期股权投资——损益调整 436.5

贷: 投资收益 436.5

2. 【例题·单选题】甲公司于 2019 年 7 月 1 日以银行存款 1800 万元购入乙公司有表决权股份的 40%, 能够对乙公司施加重大影响。取得该项投资时, 乙公司的 B 存货的账面价值为 800 万元, 公允价值为 1000 万元, 除此之外其他可辨认资产、负债的公允价值等于账面价值。乙公司每月实现的净利润均衡, 均为 150 万元, B 存货当年对外销售了 30%。不考虑其他因素, 则 2019 年甲公司因该项长期股权投资应确认投资收益为 () 万元。

- A. 336 B. 304
C. 664 D. 696

【答案】A

【解析】应确认投资收益 = $[150 \times 6 - (1000 - 800) \times 30\%] \times 40\% = 336$ (万元)。

3. 【例题·单选题】甲公司于 2020 年年初取得乙公司 40% 股权, 投资时乙公司可辨认净资产公允价值为 8000 万元 (与账面价值相同), 甲公司能够对乙公司施加重大影响。2020 年 6 月 30 日, 甲公司将自产产品出售给乙公司, 该产品售价为 400 万元, 成本为 300 万元, 乙公



司当年将该产品的 10% 对外出售。甲公司投资后至 2020 年年末，乙公司实现净利润 1000 万元。不考虑其他因素，则甲公司当年应确认投资收益（ ）万元。

- A. 396 B. 316
C. 364 D. 404

【答案】C

【解析】乙公司调整后的净利润 = $1000 - (400 - 300) + (400 - 300) \times 10\% = 910$ （万元），
甲公司应确认投资收益 = $910 \times 40\% = 364$ （万元）。

知识点 11：自用房地产转换为公允价值模式计量的投资性房地产 VS 投资性房地产成本模式转为公允价值模式

自用房地产转为公允价值模式计量的投资性房地产，是将非投资性房地产转为投资性房地产（自用土地使用权、固定资产、存货转换为投资性房地产）。
转换日的公允价值大于账面价值的差额贷记“其他综合收益”科目，转换日的公允价值小于账面价值的差额借记“公允价值变动损益”科目。

转换日会计处理：

借：投资性房地产—成本（转换日的公允价值）
 累计折旧（或累计摊销）
 固定资产减值准备（或无形资产减值准备）
 公允价值变动损益（或贷记其他综合收益）（差额，倒挤）
 贷：固定资产（或无形资产）

投资性房地产由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。

具体账务处理：

借：投资性房地产——成本
 ——公允价值变动
 投资性房地产累计折旧（摊销）
 投资性房地产减值准备
 贷：投资性房地产（原账面余额）
 递延所得税负债（若涉及，或借记递延所得税资产）



盈余公积（或借记）

利润分配——未分配利润（或借记）

经典例题

1. 【例题·单选题】A 房地产开发商于 20×2 年 6 月，将作为存货的商品房转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，转换日的商品房账面余额为 100 万元，已计提跌价准备 20 万元，该项房产在转换日的公允价值为 150 万元，则转换日会计处理错误的是（ ）。

- A. 借记“投资性房地产——成本”科目 150 万元
- B. 贷记“其他综合收益”科目 70 万元
- C. 贷记“公允价值变动损益”科目 70 万元
- D. 冲减开发产品的账面价值 80 万元

【答案】C

【解析】此题的账务处理为：

借：投资性房地产——成本 150

 存货跌价准备 20

 贷：开发产品 100

 其他综合收益 70

2. 【例题·单选题】甲公司将一栋商业大楼出租给乙公司使用，并一直采用成本模式进行计量，税法对其成本模式计量口径是认可的。2018 年 1 月 1 日，由于房地产交易市场的成熟，具备了采用公允价值模式计量的条件，甲公司决定对该投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式计量。该大楼原价 6000 万元，已计提折旧 3500 万元，当日该大楼的公允价值为 7000 万元。甲公司按净利润的 10% 计提法定盈余公积，按资产负债表债务法核算所得税，所得税率为 25%，则甲公司因此调整 2018 年年初未分配利润的金额为（ ）万元。

- A. 3037.5 B. 4050
- C. 4500 D. 1485

【答案】A

【解析】应调整未分配利润的金额 = $[7000 - (6000 - 3500)] \times (1 - 25\%) \times (1 - 10\%) = 3037.5$ （万元）。

借：投资性房地产——成本 6000

 ——公允价值变动 1000



投资性房地产累计折旧 3500

贷：投资性房地产 6000

递延所得税负债 $(4500 \times 25\%)$ 1125

盈余公积 $(4500 \times 75\% \times 10\%)$ 337.5

利润分配——未分配利润 $(4500 \times 75\% \times 90\%)$ 3037.5

3. 【例题·多选题】下列关于投资性房地产的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 同一企业不得同时采用两种计量模式对投资性房地产进行后续计量
- B. 自用房地产转为公允价值模式下的投资性房地产，公允价值大于账面价值的差额应计入其他综合收益
- C. 投资性房地产成本模式转为公允价值模式属于会计政策变更，公允价值与账面价值的差额计入其他综合收益
- D. 自用房屋转为公允价值模式下的投资性房地产，账面价值大于公允价值的差额应计入公允价值变动损益
- E. 采用成本模式计量的投资性房地产转为非投资性房地产时，不需要考虑公允价值的影响

【答案】ABDE

【解析】选项 C，投资性房地产成本模式转为公允价值模式，公允价值大于账面价值的差额应该调整留存收益。

知识点 12：非正常中断 VS 正常中断

暂停资本化的标准：符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生了非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的，应当暂停借款费用的资本化。

(1) 非正常中断：通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因导致的中断。如：①企业因与施工方发生了质量纠纷；②工程、生产用料没有及时供应；③资金周转发生了困难，或者施工、生产发生安全事故；④发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等。

(2) 正常中断：通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或事先可预见的不可抗力因素导致的中断。如：①工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量检查或安全检查；②可预见的冰冻季节或梅雨季节。

经典例题

1. 【例题·单选题】下列情况中，不属于借款费用准则所称的非正常中断的是（ ）。



- A. 由于劳务纠纷而造成连续超过 3 个月的固定资产的建造中断
- B. 由于资金周转困难而造成连续超过 3 个月的固定资产的建造中断
- C. 由于发生安全事故而造成连续超过 3 个月的固定资产的建造中断
- D. 由于可预见的冰冻季节而造成连续超过 3 个月的固定资产的建造中断

【答案】D

【解析】选项 D，属于正常中断。

2. 【例题·多选题】以下属于非正常原因停工的情况有（ ）。

- A. 因可预见的不可抗力因素而停工
- B. 因与工程建设有关的劳动纠纷而停工
- C. 资金周转困难而停工
- D. 与施工方发生质量纠纷而停工
- E. 工程、生产用料没有及时供应而停工

【答案】BCDE

【解析】选项 A，属于正常原因停工。

知识点 13：专门借款利息的资本化 VS 一般借款利息的资本化

(1) 专门借款资本化金额 = 资本化期间专门借款利息 - 资本化期间闲置资金取得的收益（不与资产支出挂钩）

(2) 一般借款利息的资本化金额 = 至当期末止一般借款累计支出加权平均数 × 资本化率

① 累计支出加权平均数 = Σ （每笔资产支出金额 × 每笔资产支出实际占用的天数 / 会计期间涵盖的天数）

② 资本化率的计算（不与资产支出相挂钩）。

购建资产只占用一笔一般借款，资本化率为该项借款的利率；

购建资产占用一笔以上的一般借款，资本化率为这些借款的加权平均利率。

加权平均利率 = 借款当期实际发生的利息之和 / 借款本金加权平均数

其中：借款本金加权平均数 = Σ （每笔借款本金 × 每笔借款实际占用的天数 / 会计期间涵盖的天数）

经典例题



1. 【例题·单选题】甲公司为建造一项固定资产于 20×9 年 1 月 1 日发行 5 年期的债券，面值为 10000 万元，票面年利率为 6%，发行价格为 10400 万元，每年年末支付利息，到期还本，实际利率为 5%。假定不考虑发行债券的辅助费用，建造工程于 20×9 年 1 月 1 日开工，年末尚未完工。20×9 年度发生的支出如下：1 月 1 日支出 2400 万元；6 月 1 日支出 3000 万元；12 月 1 日支出 3000 万元；12 月 31 日支出 1000 万元。闲置资金均用于固定收益债券的短期投资，短期投资月收益率为 0.3%。甲公司 20×9 年发生的借款费用应予资本化的金额为（ ）万元。

- A. 520 B. 289
C. 304 D. 730

【答案】C

【解析】专门借款的资本化利息与实际支出额无关，只要处于资本化期间，专门借款的利息均可以资本化。因此当年的专门借款利息应予资本化金额 = $10400 \times 5\% = 8000 \times 0.3\% \times 5 - 5000 \times 0.3\% \times 6 - 2000 \times 0.3\% \times 1 = 304$ （万元）。

说明：

1 月 1 日支出 2400 万元，闲置资金 = $10400 - 2400 = 8000$ （万元），闲置了 5 个月；
6 月 1 日支出 3000 万元，闲置资金 = $8000 - 3000 = 5000$ （万元），闲置了 6 个月；
12 月 1 日支出 3000 万元，闲置资金 = $5000 - 3000 = 2000$ （万元），闲置了 1 个月；
12 月 31 日支出 1000 万元，闲置资金 = $2000 - 1000 = 1000$ （万元）。

2. 【例题·单选题】根据《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定，下列借款费用在资本化时需要与资产支出额相挂钩的是（ ）。

- A. 专门借款的溢折价摊销
B. 一般借款的利息
C. 专门借款的利息
D. 外币专门借款汇兑差额

【答案】B

【解析】一般借款，在借款费用资本化期间内，为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。



3. 【例题·单选题】甲公司为建造固定资产于 20×8 年 1 月 1 日借入 3 年期、年利率为 7% 的专门借款 4000 万元。此外，甲公司在 20×7 年 11 月 1 日还借入了年利率为 6% 的一般借款 1800 万元。甲公司无其他借款。该工程于 20×8 年 1 月 1 日开始建造，至 10 月末累计发生工程支出 3500 万元，11 月 1 日发生工程支出 1800 万元，12 月 1 日发生工程支出 700 万元，年末工程尚未完工。甲公司 20×8 年一般借款利息资本化的金额为（ ）万元。

- A. 16.5 B. 21.5
C. 15.5 D. 2.5

【答案】C

【解析】10 月累计支出 3500 万元，专门借款闲置额 = 4000 - 3500 = 500（万元）；

11 月 1 日支出 1800 万元，使用专门借款 500 万元，使用一般借款额 = 1800 - 500 = 1300（万元）；

12 月 1 日支出 700 万元，使用一般借款额 = 1800 - 1300 = 500（万元），剩余 200 万元使用的是企业自有资金。

因此，占用一般借款的累计支出加权平均数 = $1300 \times 2/12 + 500 \times 1/12 = 258.33$ （万元）；一般借款利息资本化金额 = $258.33 \times 6\% = 15.5$ （万元）。

知识点 14：其他综合收益能重分类进损益 VS 不能重分类进损益

（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在初始确认时，企业将非交易性权益工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；
- ③按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中享有的份额；
- ④企业自身信用风险公允价值变动。

（2）以后期间能够重分类进损益的其他综合收益

- ①符合金融工具准则规定，同时符合相关条件的金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具，不包括非交易性权益工具）；
- ②按照金融工具准则规定，对金融资产重分类按规定可以将原计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益的部分；



- ③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，转换日的公允价值大于账面价值的按其差额确认的其他综合收益；
- ④现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分；
- ⑤外币财务报表折算差额；
- ⑥采用权益法核算的长期股权投资，按照被投资单位实现能重分类进损益的其他综合收益以及持股比例计算确认的其他综合收益。

经典例题

1. 【例题·单选题】下列交易或事项形成的其他综合收益中，在处置相关资产时不应转入当期损益的是（ ）。
- A. 其他权益工具投资在持有期间发生的公允价值变动
- B. 其他债权投资在持有期间发生的公允价值变动
- C. 自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时形成的其他综合收益
- D. 债权投资重分类为其他债权投资时形成的其他综合收益

【答案】A

【解析】选项 A，其他权益工具投资在处置时将持有期间发生的公允价值变动金额转入留存收益；选项 BD，在处置相关资产时其他综合收益结转入投资收益；选项 C，在处置相关资产时其他综合收益结转入其他业务成本。

2. 【例题·单选题】下列各项中，属于以后不能重分类进损益的其他综合收益的是（ ）。
- A. 外币财务报表折算差额
- B. 现金流量套期的有效部分
- C. 自用房产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，公允价值大于账面价值的差额
- D. 重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动额

【答案】D

【解析】选项 D，在原设定收益计划终止时应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润。选项 A，按照外币折算的要求，企业在处置境外经营的当期，将已列入合并财务报表所有者权益的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分，自其他综合收益项目转入处置当期损益；选项 B，被套期的未来现金流量预期不再发生的，累计现金流量套期储备的金额应当从其他综合收益中转出，计入当期损益；选项 C，投资性房地产在转换日计入其他综合收益的金额，在处置该资产时结转入其他业务成本。



- 3.【例题·多选题】下列选项中在处置该资产时形成的其他综合收益不可以转入损益的有()。
- A. 将一项存货转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，其公允价值大于账面价值的差额
 - B. 其他债权投资持有期间的公允价值下跌
 - C. 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动
 - D. 因对外币财务报表进行折算形成的外币报表折算差额
 - E. 其他权益工具投资在持有期间发生的公允价值变动

【答案】CE

【解析】选项 C，在原设定受益计划终止时应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润；选项 E，应当在处置其他权益工具投资时将原确认的其他综合收益转入留存收益。选项 A，结转入其他业务成本；选项 B，结转入投资收益；选项 D，结转入处置境外经营当期损益。

知识点 15：原材料开工时一次投入 VS 原材料分次投入

1. 原材料一次投入，在月末分配完工产品和在产品成本时，在产品同完工产品所耗费的原材料成本是相同的，即 1 件在产品和 1 件完工产品原材料成本相同。因此是按在产品的实际数量与完工产品的产量的比例直接分配材料费用。
2. 原材料分次投入时月末在产品应根据完工程度（材料使用的程度）计算约当产量（约当于完工产品的数量），然后再在完工产品和在产品之间分配成本。

经典例题

- 1.【例题·单选题】某企业基本生产车间本月新投产甲产品 500 件，月末完工 400 件，在产品 100 件，假设月初在产品余额为 0，期末在产品完工率为 50%。本月甲产品生产费用为：直接材料 140000 元，直接人工 54000 元，制造费用 90000 元。甲产品生产所耗原材料系投入时一次性投入。月末，该企业完工产品与在产品之间的生产费用分配采用约当产量法，则本月完工甲产品的总成本为()元。
- A. 240000
 - B. 252444.44
 - C. 227200
 - D. 256582.5

【答案】A

【解析】因原材料是一次性投入，所以材料费用应该按照投产产品的数量来分配。
完工产品应分配的原材料费用 = $140000 / (400 + 100) \times 400 = 112000$ (元)，



完工产品应分配的直接人工 = $54000 / (400 + 100 \times 50\%) \times 400 = 48000$ (元) ,

完工产品应分配的制造费用 = $90000 / (400 + 100 \times 50\%) \times 400 = 80000$ (元) ,

完工产品的成本 = $112000 + 48000 + 80000 = 240000$ (元) 。

2. 【例题·单选题】某企业 2019 年 10 月 31 日, M 产品完工产品数量 150 件, 在产品数量 50 件, 平均完工程度 40%, 发生的生产总费用为 173400 元, 其中, 直接人工和制造费用为 120000 元。原材料随生产过程陆续投入, 采用约当产量法分配完工产品和在产品的成本, 期末 M 产品完工产品的成本是 () 元。

A. 153000 B. 104400

C. 69360 D. 130500

【答案】A

【解析】M 产品在产品约当产量 = $50 \times 40\% = 20$ (件), 期末 M 产品完工产品成本 = $173400 \times 150 / (150 + 20) = 153000$ (元) 。

【拓展】若原材料是开工时一次性投入, 则原材料要按照在产品的实际成本分配。期末完工产品成本 = $120000 / (150 + 20) \times 150 + (173400 - 120000) / (150 + 50) \times 150 \approx 145932.35$ (元) 。

3. 【例题·单选题】甲公司只生产乙产品, 2015 年 12 月初在产品数量为零, 12 月份共投入原材料 50000 元, 直接人工和制造费用共计 30000 元, 乙产品需要经过两道加工工序, 工时定额为 20 小时, 其中第一道工序 12 小时, 第二道工序 8 小时, 原材料在产品生产时陆续投入。12 月末乙产品完工 330 件, 在产品 150 件, 其中第一道工序 100 件, 第二道工序 50 件。甲公司完工产品和在产品生产费用采用约当产量法分配, 各工序在产品完工百分比均为 50%。则甲公司 2015 年 12 月份完工产品的单位产品成本是 () 元/件。

A. 220 B. 230 C. 210 D. 200

【答案】D

【解析】12 月末, 乙产品的约当产量 = $[100 \times 50\% \times 12 + 50 \times (12 + 8 \times 50\%)] / 20 = 70$ (件), 则甲公司 2015 年 12 月份完工乙产品的单位成本 = $(50000 + 30000) / (330 + 70) = 200$ (元/件) 。

知识点 16: 日后调整事项 VS 日后非调整事项



(1) 区别：调整事项是存在于资产负债表日或以前，资产负债表日后提供了新的或进一步证据的事项；而非调整事项是在资产负债表日尚未存在，是在资产负债表日以后才发生的事项。

(2) 日后调整事项一般不需要在附注中进行披露，但要考虑一些特殊的情况，比如或有事项，尽管进行了调整，但仍需要在附注中进行恰当的披露。而日后非调整事项需要在附注中披露。

经典例题

1. 【例题·单选题】下列有关资产负债表日后事项的表述中，错误的是（ ）。

- A. 调整事项是对报告年度资产负债表日已经存在的情况提供了进一步证据的事项
- B. 非调整事项是报告年度资产负债表日及之前其状况不存在的事项
- C. 调整事项涉及损益调整时均应通过“盈余公积”、“利润分配”科目进行账务处理
- D. 重要的非调整事项只需在报告年度财务报表附注中披露

【答案】C

【解析】选项 C，资产负债表日后发生的调整事项，涉及损益的事项一般应该通过“以前年度损益调整”科目进行账务处理，涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算，不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。

2. 【例题·单选题】上市公司在其年度资产负债表日至财务报告批准报出日前发生的下列事项中，不属于非调整事项的是（ ）。

- A. 因发生火灾导致存货严重损失
- B. 董事会提出盈余公积分配方案
- C. 董事会提出股票股利分配方案
- D. 董事会提出现金股利分配方案

【答案】B

【解析】选项 A，因发生火灾导致存货严重损失属于非调整事项；选项 B，董事会提出盈余公积分配方案是按照公司法的规定进行的，提取盈余公积本质上是企业在资产负债表日已经存在的义务，满足日后调整事项的定义，所以日后期间真正提取时，应作为日后调整事项来处理；选项 CD，董事会提出的股票股利和现金股利分配方案都属于非调整事项。

3. 【例题·单选题】甲上市公司 20×8 年度财务会计报告批准报出日为 20×9 年 4 月 20 日。公司在 20×9 年 1 月 1 日至 4 月 20 日发生的下列事项中，属于资产负债表日后调整事项的是（ ）。

- A. 发生重大企业合并或处置子公司



- B. 20×8 年销售的商品 600 万元，因产品质量问题，客户于 20×9 年 2 月 8 日退货
- C. 根据日后期间签订的债务重组协议，以存货抵偿报告年度形成的负债 200 万元
- D. 因报告年度走私而被罚款 200 万元

【答案】B

【解析】选项 A，属于日后非调整事项；选项 CD，属于 20×9 年的正常事项。



正保会计网校
www.chinaacc.com



正保会计网校
www.chinaacc.com



正保会计网校
www.chinaacc.com



正保会计网校
www.chinaacc.com