

向导学校 2021 年《中级会计实务》习题班第四讲

第二篇 各章主要考点及习题精讲

1. 第十三章《所得税》
2. 第十四章《外币折算》
3. 第十五章《财务报告》

第十三章《所得税》

【基本结构】

- 13.1 计税基础与暂时性差异
- 13.2 递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量
- 13.3 所得税费用的确认和计量

【考情分析】

本章介绍所得税会计的内容，属于全书重点章之一。考试中既可以在客观题中出现，也可以单独或者和其它章节内容结合在主观题中考查。估计分值为 9 分左右。

【2021 年教材的主要变化】

无实质性变化。

【考点 1】所得税会计概述

(一) 所得税会计的研究对象：

利润表中的“所得税费用”。

【提示 1】 净利润=利润总额-所得税费用

【提示 2】 所得税费用≠应交所得税



- (1) 所得税费用是会计口径的所得税费用。
- (2) 应交所得税是税法口径的所得税费用。



(二) 所得税会计处理方法 (资产负债表债务法)

1. 核心关系式:

所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税费用

2. 应用要求:

- (1) 当期所得税费用 (当期应交所得税)
- (2) 递延所得税费用是暂时性差异所形成的所得税费用。

利润表: 递延所得税费用。资产负债表: 递延所得税资产和递延所得税负债。

【提示 1】

应纳税差异:

增加未来应纳税所得额。

在资产负债表中确认递延所得税负债。



在利润表中确认递延所得税费用。

可抵扣差异：

减少未来应纳税所得额。

在资产负债表中确认递延所得税资产。

在利润表中确认递延所得税费用。

【提示 2】资产负债表债务法要求从资产负债表出发，先确定资产负债表中的递延所得税资产和递延所得税负债，再确定利润表中的递延所得税费用。

资产负债表债务法的操作程序：

1. 按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。
2. 按照会计准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有资产、负债项目的计税基础。
3. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间存在差异的，分析其性质，除准则中规定的特殊情况外，分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额相比，确定当期应予进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予转销的金额，作为递延所得税。

【说明】

递延所得税负债和递延所得税资产的发生额除特殊情况外，就是递延所得税费用的发生额。

4. 就企业当期发生的交易或事项，按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税，作为当期所得税。



5. 确定利润表中的所得税费用。

【考点 2】计税基础和暂时性差异

(一) 资产计税基础的确定

资产的计税基础=资产未来期间计税时可税前扣除的金额

=资产的取得成本-以前期间已税前列支的金额

(未来不需要纳税的价值)

1. 固定资产

账面价值=固定资产原价-会计规定累计折旧-减值准备

计税基础=固定资产原价-税法规定累计折旧

【例题 1、单选题】 (2020 年卷一) 2×18 年 12 月 31 日, 甲公司用银行存款 180 万元外购一台生产用设备并立即投入使用, 预计使用年限为 5 年, 预计净残值为 30 万元, 采用年数总和法计提折旧。当日, 该设备的初始入账金额与计税基础一致。根据税法规定, 该设备在 2×19 年至 2×23 年每年可予税前扣除的折旧金额均为 36 万元。不考虑其他因素, 2×19 年 12 月 31 日, 该设备的账面价值与计税基础之间形成的暂时性差异为 () 万元。

- A.36
- B.0
- C.24
- D.14

【答案】 D

【解析】 2×19 年 12 月 31 日, 该设备的账面价值=180- (180-30) ×5/15=130 (万元), 计税基础=180-36=144 (万元)。因为该设备的账面价值小于计税基础 14 万元 (144 万元 - 130 万元), 所以该设备的账面价值与计税基础之间形成的可抵扣暂时性差异为 14 万元。

【例题 2、单选题】 (2018 年) 2016 年 12 月 7 日, 甲公司用银行存款 600 万元购入一台



生产设备并立即投入使用，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计提折旧180万元，企业所得税申报时允许税前扣除的折旧额是120万元，2017年12月31日，甲公司估计该固定资产的可收回金额为460万元，不考虑其他因素的影响，2017年12月31日，甲公司由于该项固定资产确认的暂时性差异是（ ）。

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

【答案】 C

【解析】2017年12月31日，甲公司该项固定资产的账面价值为420万元（600 - 180），计税基础为480万元（600 - 120），产生可抵扣暂时性差异60万元。选项C正确。

2.无形资产

(1) 内部研究开发形成的无形资产

会计：无形资产账面价值=开发阶段符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出

税法：企业为开发新产品、新技术、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的75%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的175%摊销。

计税基础=会计账面价值×175%

(2) 其他方式取得的无形资产

会计：

①使用寿命有限的无形资产



账面价值=无形资产原价-会计规定累计摊销-无形资产减值准备

②使用寿命不确定的无形资产，账面价值=无形资产原价-无形资产减值准备

税法：

计税基础=无形资产原价-税法规定的累计摊销

3.以公允价值计量的资产

(1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

会计：账面价值=资产负债表日公允价值

税法：计税基础=取得成本

(2) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

会计：账面价值=资产负债表日公允价值

税法：计税基础=取得成本

4.投资性房地产

(1) 成本模式后续计量

①账面价值=账面余额-会计累计折旧或摊销-投资性房地产减值准备

②计税基础=账面余额-税法累计折旧或摊销

(2) 公允价值模式后续计量

①账面价值=资产负债表日公允价值

②计税基础=账面余额-税法累计折旧或摊销

5.长期股权投资

(1) 成本法核算的长期股权投资

①账面价值=初始取得成本-长期股权投资减值准备



②计税基础=初始取得成本

(2) 权益法核算的长期股权投资

①账面价值=按照权益法调整后的账面价值-长期股权投资减值准备

②计税基础=初始取得成本

6.其他资产

①存货

会计：账面价值=取得时成本-存货跌价准备

税法：计税基础=取得时成本

②应收款项

会计：账面价值=账面余额-坏账准备

税法：计税基础=账面余额

【总结 1】

资产类别	账面价值	计税基础
存货	账面价值 =存货原值-存货跌价准备	计税基础=存货原值
固定资产	账面价值=实际成本-会计累 计折旧-固定资产减值准备	计税基础=实际成本-税法累 计折旧
无形资产	账面价值=实际成本-会计累 计摊销-无形资产减值准备	计税基础=实际成本-税法累 计摊销



期末按公允价值计量的资产	账面价值=期末公允价值	计税基础=成本 (税法不认可公允价值的变动)
长期股权投资	成本法: 账面价值=取得成本 - 减值准备	计税基础=取得成本
	权益法: 账面价值=按照权益法调整后金额 - 减值准备	计税基础=取得成本

【总结 2】

资产账面价值大于计税基础形成应纳税差异。

资产账面价值小于计税基础形成可抵扣差异。

(二) 负债的计税基础确定

负债的计税基础=账面价值-未来可税前列支的金额

(未来需要纳税的价值)

1. 预计负债

①企业因销售商品提供售后服务等确认的预计负债:

税法规定, 与产品销售相关的支出应于实际发生时税前列支



计税基础=账面价值-可从未来经济利益中扣除的金额=0。

②其他事项确认的预计负债

某些情况下，因有些事项（如债务担保、罚没支出等）确认的预计负债，如果税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，则计税基础=账面价值。

2. 合同负债

(1) 会计与税法确认收入一致

计税基础=账面价值，不会产生暂时性差异

(2) 会计确认收入迟于税法，会产生可抵扣差异。

计税基础=0，产生可抵扣暂时性差异

3.应付职工薪酬（一般情况下账面价值=计税基础）

4.其他负债（一般情况下账面价值=计税基础）

【总结 1】 负债的计税基础

负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除金额	
负债类别	计税基础
1. 预计负债	
(1) 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债	计税基础=0
(2) 企业因未决诉讼(赔偿金、违约金)确认的预计负债	计税基础=0
(3) 企业因为其他企业担保、滞纳金、罚款	计税基础=账面价值



确认的预计负债（永久性差异）	
2. 合同负债	
(1) 合同负债未计入当期应纳税所得额。	计税基础=账面价值
(2) 如果不符合企业会计准则规定的收入确认条件，但按税法规定应计入当期应纳税所得额。	计税基础=0
3. 应付职工薪酬	
税法规定，企业支付给职工的合理的工资薪金性质的支出可税前列支。不合理的工资薪金的支出不可在税前扣除（永久性差异）	计税基础=账面价值

【总结 2】

负债账面价值大于计税基础形成可抵扣差异。

负债账面价值小于计税基础形成应纳税差异。

（三）特殊项目产生的暂时性差异

1.超标的广告及业务宣传费

2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。

3.超标的职工教育经费

【例题 3·多选题】下列各项资产和负债中，因账面价值与计税基础不一致形成暂时性差异的有（ ）。

A.使用寿命不确定的无形资产

B.已计提减值准备的固定资产



- C.已确认公允价值变动损益的交易性金融资产
- D.因违反税法规定应缴纳但尚未缴纳的滞纳金

【答案】 ABC

【解析】 因违反税法规定应缴纳但尚未缴纳的滞纳金不形成暂时性差异。

【考点 3】递延所得税负债及递延所得税资产的确认与计量

一、递延所得税负债的确认和计量

(一) 递延所得税负债的确认

1. 除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外,企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除与直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外,在确认递延所得税负债的同时,应增加利润表中的所得税费用。

【例题 4、单选题】 (2020 年卷二) 2×18 年 10 月 18 日, 甲公司以银行存款 3 000 万元购入乙公司的股票, 分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×18 年 12 月 31 日该股票投资的公允价值为 3 200 万元, 2×19 年 12 月 31 日该股票投资的公允价值为 3 250 万元。甲公司适用的企业所得税税率为 25%。2×19 年 12 月 31 日, 该股票投资的计税基础为 3 000 万元。不考虑其他因素, 甲公司对该股票投资公允价值变动应确认递延所得税负债的余额为 () 万元。

- A.12.5
- B.62.5
- C.112.5
- D.50

【答案】 B

【解析】 2×19 年 12 月 31 日, 交易性金融资产的期末账面价值为 3 250 万元,



计税基础为 3 000 万元，应纳税暂时性差异的余额为 250 万元 (3 250 - 3 000)，

甲公司对该股票投资公允价值变动应确认递延所得税负债的余额为 62.5 万元(250×25%)。

选项 B 正确。

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

(1) 商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，按照会计准则规定应确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，会计上作为非同一控制下的企业合并，但如果按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则中规定不确认

与其相关的递延所得税负债。

(2) 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

【例题 5、判断题】(2018 年) 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的应纳税暂时性差异的，应当确认递延所得税负债。()

【答案】 错误

【解析】 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的应纳税暂时性差异的，不应当确认递延所得税负债。本题说法错误。

(二) 计量

资产负债表日，对于递延所得税负债，应当根据适用税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税



法规定适用的所得税税率计量。无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，相关的递延所得税负债不要求折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

（一）递延所得税资产的确认

1. 确认的一般原则

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。

【提示】对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。

2. 不确认递延所得税资产的情况

某些情况下，企业发生的某项交易或事项不属于企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

（二）计量

确认递延所得税资产时，应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不要求折现。

1.企业在确认了递延所得税资产以后，资产负债表日，应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。

如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异带来的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。减记的递延所得税资产，除原确认时计入所有者权益



的，其减记金额亦应计入所有者权益外，其他的情况均应增加所得税费用。

2.因无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异减记递延所得税资产账面价值的，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

【提示】在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。

【例题 6、判断题】（2020 年卷二）企业应当在资产负债表日对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。（ ）

【答案】正确

【解析】资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。本题表述正确。

三、特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认

【与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税】

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。

四、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。除直接计入所有者权



益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债,相关的调整金额应计入所有者权益以外,其他情况下因税率变化产生的调整金额应确认为税率变化当期的所得税费用(或收益)。

【考点 4】所得税费用的确认和计量

所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用(或收益)

一、当期所得税

当期所得税=当期应交所得税=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

其中,应纳税所得额=会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

+境外应税所得弥补境内亏损-弥补以前年度亏损

二、递延所得税

递延所得税=(递延所得税负债的期末余额-递延所得税负债的期初余额)-(递延所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额)

应予说明的是,企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税,一般应当计入所得税费用,但以下两种情况除外:

一是某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益的,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亦应计入所有者权益,不构成利润表中的递延所得税费用(或收益)。

二是企业合并中取得的资产、负债,其账面价值与计税基础不同,应确认相关递延所得税的,该递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是计入当期损益的金额,不影响所得税费用。

三、所得税费用

所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用(或收益)



【例题 7、单选题】 (2018 年) 2017 年, 甲公司当期应交所得税 15800 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为 () 万元。

- A.15480
- B.16100
- C.15500
- D.16120

【答案】 C

【解析】 2017 年利润表应列示的所得税费用金额

=15800 - (320 - 20) =15500 (万元)。选项 C 正确。

【考点 5】合并财务报表中因抵销未实现内部交易损益产生的递延所得税

【考点 6】所得税的列报

一般情况下, 在个别财务报表中, 当期所得税资产与当期所得税负债及递延所得税资产与递延所得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中, 纳入合并范围的企业中, 一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销, 除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

【例题 8、综合题】 (2020 年卷三) 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。2×19 年 1 月 1 日, 甲公司递延所得税资产的年初余额为 200 万元、递延所得税负债的年初余额为 150 万元。2×19 年度, 甲公司发生的与企业所得税有关的交易或事项如下:



资料一：2×19年2月1日，甲公司以银行存款200万元购入乙公司的股票并将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该金融资产的初始入账金额与计税基础一致。2×19年12月31日，该股票投资的公允价值为280万元。根据税法规定，甲公司持有的乙公司股票当期的公允价值变动不计入当期应纳税所得额，待转让时将转让收入扣除初始投资成本的差额计入转让当期的应纳税所得额。

资料二：2×19年度甲公司在自行研发A新技术的过程中发生支出500万元，其中满足资本化条件的研发支出为300万元。至2×19年12月31日，A新技术研发活动尚未结束，税法规定，企业费用化的研发支出在据实扣除的基础上再加计75%税前扣除。资本化的研发支出按资本化金额的175%确定应予税前摊销扣除的金额。

资料三：2×19年12月31日甲公司成本为90万元的库存B产品出现减值迹象。经减值测试，其可变现净值为80万元。在此之前，B产品未计提存货跌价准备。该库存B产品的计税基础与成本一致。税法规定，企业当期计提的存货跌价准备不允许当期税前扣除。在发生实质性损失时可予税前扣除。

资料四：2×19年甲公司通过某县民政局向灾区捐赠400万元。税法规定，企业通过县级民政局进行慈善捐赠的支出。在年度利润总额12%以内的部分准予在当期税前扣除；超过年度利润总额12%的部分，准予在未来3年内税前扣除。甲公司2×19年度的利润总额为3000万元。

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：

(1) 分别编制甲公司2×19年12月31日对乙公司股票投资按公允价值计量及其对所得税影响的会计分录。



(2) 判断甲公司 2×19 年 12 月 31 日 A 新技术研发支出的资本化部分形成的是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异；并判断是否需要确认递延所得税资产。

(3) 分别编制甲公司 2×19 年 12 月 31 日对库存 B 产品计提跌价准备及其对所得税影响的会计分录。

(4) 计算 2×19 年的捐赠支出所产生的暂时性差异的金额，并判断是否需要确认递延所得税资产。

(5) 分别计算甲公司 2×19 年 12 月 31 日递延所得税负债的余额和递延所得税资产的余额。

【答案及解析】

(1) 2×19 年 12 月 31 日

借：交易性金融资产——公允价值变动

80 (280-200)

贷：公允价值变动损益

80

交易性金融资产年末的账面价值为 280 万元，计税基础为 200 万元，

形成应纳税暂时性差异 80 万元 (280 万元 - 200 万元)，

应确认递延所得税负债的金额 = $80 \times 25\% = 20$ (万元)。

借：所得税费用

20

贷：递延所得税负债

20

(2) 甲公司 2×19 年 12 月 31 日，

A 新技术研发支出资本化部分的账面价值为 300 万元，

计税基础 = $300 \times 175\% = 525$ (万元)，

A 新技术研发支出资本化部分形成的是可抵扣暂时性差异，但不确认递延所得税资产。



理由：该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值低于计税基础产生的可抵扣暂时性差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额。如果确认递延所得税资产，则需调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违历史成本原则，影响会计信息的可靠性，这种情况，按照《企业会计准则第 18 号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。

(3) 甲公司 2×19 年 12 月 31 日库存 B 产品成本为 90 万元，其可变现净值为 80 万元，以前期间未计提过存货跌价准备，所以甲公司 2×19 年 12 月 31 日对库存 B 产品应计提跌价准备 10 万元 (90 万元 - 80 万元)。

同时，库存 B 产品的账面价值为 80 万元，计税基础为 90 万元，产生可抵扣暂时性差异 10 万元，确认递延所得税资产 2.5 (10×25%) 万元。

借：资产减值损失	10
贷：存货跌价准备	10
借：递延所得税资产	2.5
贷：所得税费用	2.5

(4) 甲公司 2×19 年的捐赠支出，
税法上允许当期税前扣除的最高限额 = 3 000 × 12% = 360 (万元)，
甲公司实际发生的捐赠额为 400 万元，
当期捐赠支出可税前扣除 360 万元，超标的 40 万元 (400 万元 - 360 万元) 按规定准予在未来 3 年内税前扣除，因此形成可抵扣暂时性差异 40 万元，应确认递延所得税资产的金额 10 (40×25%) 万元。

(5) 甲公司 2×19 年 12 月 31 日递延所得税负债的余额 = 150 (年初余额) + 20 (资料一)



=170 (万元);

甲公司 2×19 年 12 月 31 日递延所得税资产的期末余额=200 (年初余额) +2.5 (资料三) +10 (资料四) =212.5 (万元)。

【例题 9、计算分析题】 (2019 年真题) 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。2×18 年 1 月 1 日，甲公司递延所得税资产、递延所得税负债的年初余额均为零。甲公司 2×18 年发生的会计处理与税收处理存在差异或事项如下：

资料一：2×17 年 12 月 20 日，甲公司取得并立即提供给行政管理部门使用的一项初始入账金额为 150 万元的固定资产，预计使用年限为 5 年，预计净残值为零。会计处理采用年限平均法计提折旧，该固定资产的计税基础与初始入账金额一致。根据税法规定，2×18 年甲公司该固定资产的折旧额能在税前扣除的金额为 50 万元。

资料二：2×18 年 11 月 5 日，甲公司取得乙公司股票 20 万股，并将其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，初始入账金额为 600 万元。该金融资产的计税基础与初始入账金额一致。2×18 年 12 月 31 日，该股票的公允价值为 550 万元。税法规定，金融资产的公允价值变动不计入当期应纳税所得额，待转让时一并计入转让当期的应纳税所得额。

资料三：2×18 年 12 月 10 日，甲公司因当年偷税漏税向税务机关缴纳罚款 200 万元，税法规定，偷税漏税的罚款支出不得税前扣除。

甲公司 2×18 年度实现的利润总额为 3000 万元。

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：



(1) 计算甲公司 2×18 年 12 月 31 日上述行政管理用固定资产的暂时性差异, 判断该差异为应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异, 并编制确认递延所得税资产或递延所得税负债的会计分录。

(2) 计算甲公司 2×18 年 12 月 31 日对乙公司股票投资的暂时性差异, 判断该差异为应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异, 并编制确认递延所得税资产或递延所得税负债的会计分录。

(3) 分别计算甲公司 2×18 年度应纳税所得额和应交企业所得税的金额, 并编制相关会计分录。

【答案及解析】

(1) 甲公司 2×18 年 12 月 31 日固定资产的账面价值=150 - 150/5=120 (万元), 计税基础=150 - 50=100 (万元), 因为该资产的账面价值大于计税基础, 所以形成了应纳税暂时性差异 20 (120 - 100) (万元)。确认递延所得税负债的会计分录为:

借: 所得税费用 5 (20×25%)

 贷: 递延所得税负债 5

(2) 甲公司 2×18 年 12 月 31 日对乙公司股票投资 (其他权益工具投资) 的账面价值=550 万元, 计税基础=600 万元, 因为该资产的账面价值小于计税基础, 所以形成了可抵扣暂时性差异 50 (600 - 550) (万元)。确认递延所得税资产的会计分录为:

借: 递延所得税资产 12.5 (50×25%)

 贷: 其他综合收益 12.5

(3) 甲公司 2×18 年度应纳税所得额=3000 - 20 + 200=3180 (万元)

甲公司 2×18 年度应交企业所得税=3180×25%=795 (万元)



本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：“交易性金融资产”、“其他权益工具投资”、“长期股权投资”科目应当写出必要的明细科目)

- (1) 编写甲公司 2×19 年 8 月 1 日购买乙公司股票会计分录；
- (2) 编写甲公司 2×19 年 12 月 31 日对乙公司股票按公允价值计量的会计分录和确认递延所得税分录；
- (3) 编写甲公司 2×19 年 9 月 1 日购买丙公司股票会计分录；
- (4) 编写甲公司 2×19 年 12 月 31 日对丙公司股票按公允价值计量的会计分录；
- (5) 编写甲公司 2×19 年 12 月 1 日购买丁公司股票会计分录；
- (6) 编写甲公司 2×19 年 12 月 31 日确认对丁公司股权投资的投资收益会计分录。

【答案及解析】

(1)

借：交易性金融资产——成本	70
贷：银行存款	70

(2)

借：交易性金融资产——公允价值变动	10 (80-70)
贷：公允价值变动损益	10

借：所得税费用	2.5
贷：递延所得税负债	2.5 (10×25%)

(3)

借：其他权益工具投资——成本	900
----------------	-----



贷：银行存款 900

(4)

借：其他综合收益 60

贷：其他权益工具投资——公允价值变动 60 (900-840)

(5)

借：长期股权投资——丁公司（投资成本）8 000

贷：银行存款 8 000

因为甲公司对丁公司的初始投资成本 8 000 万元大于甲公司享有丁公司可辨认净资产公允价值的份额 7 500 (25 000×30%) (万元)，属于正商誉，所以对初始投资成本不做调整。

(6)

借：长期股权投资——丁公司（损益调整）60

贷：投资收益 60 (200×30%)

第十四章《外币折算》

【基本结构】

14.1 外币交易的会计处理

14.2 外币财务报表的折算

【考情分析】

本章主要介绍外币业务的会计核算，考试中既可以在客观题中考察，也可以单独或者和其它章节内容结合在主观题中考察，估计分值为 4 分左右。

【2021 年教材的主要变化】

本章内容无变化。



【考点 1】记账本位币的确定

外币交易是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务；借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。外币是指企业**记账本位币以外的货币**。

(一) 记账本位币的定义。记账本位币是指企业经营所处的**主要经济环境中的货币**。

(二) 企业记账本位币的确定

1.我国企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币

作为记账本位币。但是编报的财务报表应当折算为人民币。

2.企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：

- (1) 该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价及结算；
- (2) 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算；
- (3) 融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

(三) 境外经营记账本位币的确定

境外经营是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。企业在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用不同于本企业记账本位币的，也视同境外经营。

确定境外经营记账本位币时，除考虑上述确定企业记账本位币需要考虑的因素外，还应当考虑下列有关该境外经营与企业之间关系的一些因素：

- (1)境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。
- (2)境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。



(3)境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。

(4) 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

【例题 1、多选题】 (2019 年真题) 下列各项中, 属于企业在选择记账本位币时应当考虑的有 ()。

- A. 融资活动获得的币种
- B. 保存从经营活动中收取款项所使用的币种
- C. 销售商品时计价和结算使用的币种
- D. 结算职工薪酬通常使用的币种

【答案】 ABCD

【解析】 企业选定记账本位币, 应当考虑下列因素:

- (1) 该货币主要影响商品和劳务的销售价格, 通常以该货币进行商品和劳务的计价及结算;
- (2) 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用, 通常以该货币进行上述费用的计价和结算;
- (3) 融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

选项 ABCD 正确。

【例题 2、判断题】 (2018 年) 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的即期汇率折算。()

【答案】 正确

【解析】 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的即期汇率折算。本题说法正确。

(四) 记账本位币的变更



1.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经济环境发生重大变化,确需变更记账本位币的,应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币,折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本,由于采用同一即期汇率进行折算,不会产生汇兑差额。

2.企业记账本位币发生变更的,在按照变更当日的即期汇率将所有项目变更为记账本位币时,其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。

【考点2】外币交易的会计处理

(一) 外币交易发生日的初始确认

【原则】按交易发生日的即期汇率或者近似汇率折算为记账本位币来记账。

【提示】企业收到以投资者以外币投入的资本,无论是否有合同约定汇率,均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算,而应当采用交易发生日即期汇率折算。

【例题3、单选题】企业将收到的投资者以外币投入的资本折算为记账本位币时,应采用的折算汇率是()。

- A.投资合同约定的汇率
- B.投资合同签订时的即期汇率
- C.收到投资款时的即期汇率
- D.收到投资款当月的平均汇率

【答案】 C

【解析】企业将收到的投资者以外币投入的资本折算为记账本位币时,应采用的折算汇率是收到投资款时的即期汇率。



【例题 4、单选题】 (2019 年真题) 甲企业的记账本位币为人民币, 2×18 年分次收到某投资者以美元投入的资本, 其中 2×18 年 12 月 10 日收到第一笔投资 1000 美元, 当日的即期汇率为 1 美元=6.93 元人民币; 2×18 年 12 月 20 日收到第二笔投资 1000 美元, 当日的即期汇率为 1 美元=6.96 元人民币。2×18 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元=6.95 元人民币。2×18 年 12 月 31 日, 甲企业资产负债表中该投资者的所有者权益金额为人民币 () 元。

- A.13890
- B.13880
- C.13900
- D.13700

【答案】 A

【解析】 甲企业资产负债表中该投资者的所有者权益金额 = $1000 \times 6.93 + 1000 \times 6.96 = 13890$ (人民币元), 选项 A 正确。

(二) 资产负债表日及结算日的会计处理

1. 外币货币性项目

(1) 货币性项目是指企业持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。

(2) 资产负债表日及结算货币性项目时, 企业应当采用当日即期汇率折算外币货币性项目, 因当日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额, 计入当期损益。可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额, 也应计入当期损益。

【例题 5、多选题】 下列各项涉及外币业务的账户中, 企业因汇率变动需于资产负债日



对其记账本位币余额进行调整的有 ()。(2017 年)

- A. 固定资产
- B. 应付债券
- C. 长期借款
- D. 应收账款

【答案】 BCD

【解析】 选项 BCD 均属于货币性项目，需于资产负债日对其记账本位币余额进行调整。

【例题 6、单选题】 (2020 年卷三) 甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×19 年 11 月 1 日，甲公司向中国银行借入期限为 3 个月、年利率为 2.4% 的 1 000 万美元，当日即期汇率为 1 美元=6.9 人民币元。甲公司对该美元借款每月末计提利息，到期一次还本付息。2×19 年 11 月 30 日的即期汇率为 1 美元=6.92 人民币元，2×19 年 12 月 31 日的即期汇率为 1 美元=6.95 人民币元。甲公司该美元借款的借款费用不满足资本化条件。该美元借款对甲公司 2×19 年度营业利润的影响金额为 () 万人民币元。

- A.47.68
- B.77.68
- C.77.8
- D.50

【答案】 C

【解析】 甲公司美元借款的相关会计分录如下：

2×19 年 11 月 1 日

借：银行存款——美元 6 900 (1 000×6.9)

 贷：短期借款——美元 6 900

2×19 年 11 月 30 日



借：财务费用 13.84 (1 000×2.4%×1/12×6.92)

 贷：应付利息——美元 13.84

借：财务费用 20[1 000× (6.92-6.9)]

 贷：短期借款——美元 20

2×19年12月31日

借：财务费用 13.9 (1 000×2.4%×1/12×6.95)

 贷：应付利息——美元 13.9

借：财务费用 0.06

 贷：应付利息——美元 0.06

借：财务费用 30[1 000× (6.95-6.92)]

 贷：短期借款——美元 30

根据以上会计分录，

该美元借款对甲公司2×19年度营业利润的影响金额

=13.84+20+13.9+0.06+30=77.8 (万人民币元)。选项C正确。

【例题7、单选题】甲公司人民币作为记账本位币。2016年12月31日，即期汇率为1美元=6.94人民币元，甲公司银行存款美元账户借方余额为1500万美元，应付账款美元账户贷方余额为100万美元。两者在汇率变动调整前折算的人民币余额分别为10350万元和690万元。不考虑其他因素。2016年12月31日因汇率变动对甲公司2016年12月营业利润的影响为()。(2017年)

A. 增加56万元

B. 减少64万元



- C. 减少 60 万元
- D. 增加 4 万元

【答案】 A

【解析】 2016 年 12 月 31 日因汇率变动导致银行存款的汇兑收益 = $1500 \times 6.94 - 10350 = 60$ (万元), 2016 年 12 月 31 日因汇率变动导致应付账款的汇兑损失 = $100 \times 6.94 - 690 = 4$ (万元), 合计对甲公司 2016 年 12 月营业利润的影响为增加营业利润 56 万元。

【例题 8、判断题】 (2020 年卷二) 外币货币性资产项目的汇兑差额, 企业应当计入当期损益。()

【答案】 正确

【解析】 企业外币货币性资产项目的汇兑差额应当计入当期损益。本题表述正确。

2. 外币非货币性项目

非货币性项目是货币性项目以外的项目。

(1) 以历史成本计量的外币非货币性项目, 已在交易发生日按当日即期汇率折算, 资产负债表日不应改变其原记账本位币金额, 不产生汇兑差额。

(2) 以成本与可变现净值孰低计量的存货, 在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下, 确定资产负债表日存货价值时应当考虑汇率变动的影响。即先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额, 再与以记账本位币反映的存货成本进行比较, 从而确定该项存货的期末价值。

【例题 9·单选题】 甲公司人民币作为记账本位币, 对期末存货按成本与可变现净值孰低计价。2020 年 5 月 1 日, 甲公司进口一批商品, 价款为 200 万美元, 当日即期汇率为 1



美元=6.1 元人民币。2020 年 12 月 31 日, 甲公司该批商品中仍有 50%尚未出售, 可变现净值为 90 万美元, 当日即期汇率为 1 美元=6.2 元人民币。不考虑其他因素, 2020 年 12 月 31 日, 该批商品期末计价对甲公司利润总额的影响金额为 () 万元人民币。

- A.减少 104 B.增加 104
C.增加 52 D.减少 52

【答案】 D

【解析】 期末结存商品可变现净值=90×6.2=558 (万元人民币), 期末存货成本=200×6.1×50%=610 (万元人民币), 期末存货确认资产减值损失=610-558=52 (万元人民币), 减少利润总额 52 万元人民币, 选项 D 正确。

(3) 以公允价值计量的外币非货币性项目, 期末公允价值以外币反映的, 应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额, 再与原记账本位币金额进行比较。属于以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产(股票、基金等)的, 折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应作为公允价值变动损益(含汇率变动), 计入当期损益; 属于其他权益工具投资(直接指定为以公允价值计量且变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资)的, 其折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应计入其他综合收益。

【例题 10、单选题】 (2019 年真题) 甲公司的记账本位币为人民币, 其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×18 年 12 月 5 日, 甲公司按每股 5 欧元的价格以银行存款购入乙公司股票 100 000 股, 分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 当日即期汇率为 1 欧元=7.85 元人民币。2×18 年 12 月 31 日, 乙公司股票的公允价值为每股 4 欧元, 当日即期汇率为 1 欧元=7.9 元人民币。该金融资产投资对甲公司 2×18 年营业利润影



响金额为 ()。

- A.减少 76.5 万人民币元
- B. 减少 28.5 万人民币元
- C.增加 2.5 万人民币元
- D.减少 79 万人民币元

【答案】 A

【解析】 该金融资产投资对甲公司 2×18 年营业利润影响金额=4×10×7.9 - 5×10×7.85=-76.5 (万人民币元), 即减少 76.5 万人民币元。选项 A 正确。

【例题 11、多选题】 (2019 年真题) 下列各项外币金融资产事项中, 会导致企业产生直接计入所有者权益利得或损失的有 ()。

- A.以公允价值计量且其变动计入当期损益的债券投资的公允价值变动
- B.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债券投资的汇兑差额
- C.指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的股票投资的公允价值变动
- D.指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的股票投资的汇兑差额

【答案】 CD

【解析】 选项 AB 均计入当期损益; 选项 CD: 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的股票投资的公允价值变动和指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的股票投资的汇兑差额均应当计入其他综合收益。本题应选择选项 CD。

【考点 3】外币财务报表的折算的一般原则

(一) 境外经营财务报表的折算

1. 资产负债表中的资产和负债项目, 采用资产负债表日的即期汇率折算, 所有者权益项目



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。

2. 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

3. 产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目列示。

【提示】比较财务报表的折算比照上述规定处理。

【例题 12、单选题】（2020 年卷二）企业对外币财务报表进行折算时，下列各项中，应当采用交易发生日即期汇率折算的是（ ）。

- A. 固定资产
- B. 未分配利润
- C. 实收资本
- D. 应付账款

【答案】 C

【解析】企业对外币财务报表进行折算时，资产负债表中的资产和负债项目，应采用资产负债表日的即期汇率折算，选项 A 和 D 错误；所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用交易发生时的即期汇率折算，选项 B 错误，选项 C 正确。

【例题 13、多选题】（2020 年卷三）企业对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的即期汇率进行折算的有（ ）。

- A. 合同资产
- B. 其他综合收益
- C. 应付债券



D.营业收入

【答案】 AC

【解析】企业对外币财务报表进行折算时，资产负债表中的资产和负债项目，应采用资产负债表日的即期汇率折算，选项 AC 正确；所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算，选项 B 错误；利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算，也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日的即期汇率近似的汇率折算，选项 D 错误。

【例题 14、多选题】（2020 年卷一）关于外币报表折算的表述中，正确的有（ ）。

- A.实收资本采用交易发生日的即期汇率进行折算
- B.固定资产采用资产负债表日的即期汇率进行折算
- C.应付账款采用资产负债表日的即期汇率进行折算
- D.应付债券按资产负债表日的即期汇率折算

【答案】 ABCD

【解析】资产负债表中的资产和负债项目，应采用资产负债表日的即期汇率折算，选项 BCD 正确；所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算，选项 A 正确。

【例题 15、多选题】（2019 年真题）企业对外币报表进行折算时，下列项目不能采用资产负债表即期汇率进行折算的有（ ）。

- A.实收资本
- B.盈余公积
- C.合同负债



D.债券投资

【答案】 AB

【解析】资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

【例题 16、判断题】（2020 年卷一）企业外币报表折算差额计入当期损益。（ ）

【答案】 错误

【解析】企业外币报表折算差额在资产负债表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目列示。本题表述错误。

（二）包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1.企业境外经营为子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，对于境外经营财务报表折算差额，需要在母公司与子公司少数股东之间按照各自在境外经营所有者权益中所享有的份额进行分摊，其中归属于母公司应分担的部分在合并资产负债表和合并所有者权益变动表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目列示，属于子公司少数股东应分担的部分应并入“少数股东权益”项目列示。

2.企业存在实质上构成对子公司(境外经营)净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：

（1）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目。

（2）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额转入“其他综合收益”。



【考点 4】境外经营的处置

企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中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。

【例题 17、判断题】（2018 年）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。（ ）

【答案】 正确

【解析】 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。本题说法正确。

第十五章《财务报告》

【基本结构】

- 15.1 财务报告概述
- 15.2 合并财务报表概述
- 15.3 合并资产负债表
- 15.4 合并利润表
- 15.5 合并现金流量表
- 15.6 合并所有者权益变动表
- 15.7 合并财务报表附注
- 15.8 合并财务报表综合举例

【考情分析】

本章属于本门课程的重点章之一，主要介绍合并财务报表的编制；考试中既可以在客观



题中考察，也可以单独或者结合其它章节内容在主观题中考察，分值很高。复习的重点是调整分录和抵销分录的编制。

【2021 年教材的主要变化】

无实质性变化。

【考点 1】财务报表概述

（一）财务报表的构成

一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即**资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表以及附注**。

（二）财务报表的分类

1. 按财务报表编报期间的不同，可以分为中期财务报表和年度财务报表。
2. 按财务报表编报主体的不同，可以分为个别财务报表和合并财务报表。

【考点 2】财务报表列报的基本要求

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报。

【提示】以下三种情况不属于抵销：

- （1）一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销。
- （2）资产扣除备抵项目，不属于抵销。
- （3）非日常活动产生的损益以同一交易或一组类似交易形成的净额列示，其不属于抵销。

【考点 3】现金流量表

（一）现金流量表的内容和结构

1. 现金流量是反映企业在一定时期内现金和现金等价物流入和流出的报表。



【提示 1】 现金，是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。

【提示 2】 现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。通常包括：购买日起三个月内到期的债券投资。权益性投资不属于现金等价物。

【例题 1、单选题】 下列各项中，能够引起现金流量净额发生变动的是（ ）。

- A.以存货抵偿债务
- B.以银行存款支付采购款
- C.将现金存为银行活期存款
- D.以银行存款购买 2 个月内到期的债券投资

【答案】 B

【解析】 选项 A，不涉及现金流量变动；选项 B 使现金流量减少，能够引起现金流量净额发生变动；选项 C，银行活期存款属于银行存款，不涉及现金流量变动；选项 D，2 个月内到期的债券投资属于现金等价物，以银行存款换取现金等价物不涉及现金流量的变动。

2.现金流量表分为正表和补充资料

(1) 正表部分

主要包括“经营活动、投资活动、筹资活动”的现金流量变动情况。

(2) 补充资料

主要包括“将净利润调节为经营活动现金流量”。

【提示】

1.投资活动是指企业长期资产的构建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。



2.筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。

3.经营活动是指除投资活动和筹资活动以外的活动。

【例题 2、多选题】 (2020 年卷二) 制造企业发生的下列现金收支中, 属于投资活动现金流量的有 ()。

- A.吸收投资收到的现金
- B.支付的债券利息
- C.转让债券投资收到的现金
- D.收到的现金股利

【答案】 CD

【解析】 选项 A, 属于筹资活动的现金流入; 选项 B, 属于筹资活动的现金流出。选项 CD 属于投资活动现金流量。

【例题 3、多选题】 (2019 年真题) 下列各项现金收支中, 属于企业经营活动现金流量的有 ()。

- A.收到商品销售款
- B.缴纳企业所得税
- C.偿还银行借款
- D.收到现金股利

【答案】 AB

【解析】 选项 AB 属于企业经营活动现金流量; 选项 C 属于筹资活动的现金流出; 选项 D 属于投资活动的现金流入。

【例题 4、多选题】 (2019 年真题) 工业企业的下列现金收支中, 属于筹资活动产生的现金



流量的有（ ）。

- A.发放现金股利
- B.债券投资收到的利息
- C.向银行借款收到的现金
- D.转让股权投资收到的现金

【答案】 AC

【解析】 选项 AC 属于筹资活动产生的现金流量；选项 BD 属于投资活动产生的现金流入。

【例题 5、多选题】 (2018 年) 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.销售产品收到的现金
- B.购买原材料支付的现金
- C.支付的生产工人的工资
- D.购买生产用设备支付的现金

【答案】 ABC

【解析】 购买生产用设备支付的现金，属于投资活动现金流出。选项 D 错误。

(二) 现金流量表的编制方法

- 1.直接法和间接法
- 2.工作底稿法、T 型账户法和分析填列法

【考点 4】 终止经营

终止经营，是指企业满足下列条件之一的，能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：(1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经



营地区；(2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；(3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

【提示】企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。

【考点 5】合并财务报表概念

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成的**企业集团整体**财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

【考点 6】合并财务报表合并范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以**控制**为基础予以确定。

(一) 控制的定义

是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

(二) 控制的判断

(1) 通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报

【提示】可变回报是指不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报。

(2) 对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额。

1. 权力是指投资方能够主导被投资方的相关活动。

2. 权力只表明投资方主导被投资方相关活动的现时能力，并不要求投资方实际行使其权力。

3. 权力是一种实质性权利，而不是保护性权利。

4. 权力是为自己行使的，而不是代其他方行使的。

5. 权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排。(实质重于形式)

情形一：通过直接或间接拥有半数以上表决权而拥有权力。



情形二：持有被投资方半数以上表决权但并无权力。

情形三：直接或间接结合，也只拥有半数或半数以下表决权，但仍然可以通过表决权判断拥有权力。

情形四：权力来自合同安排。

6.权力能影响回报的金额。

(三) 只要是能够被母公司施加控制的，都应当纳入合并范围。但是，已经宣告被清理整顿的或已经宣告破产的原子公司，不纳入合并财务报表的范围。

(四) 如果母公司是投资性主体，只应当将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

(五) 控制的持续评估。

【例题 6、单选题】 (2019 年真题) 母公司是投资性主体的，对不纳入合并范围的子公司的投资应按照公允价值进行后续计量。公允价值变动应当计入的财务报表项目是 ()。

- A.公允价值变动收益
- B.资本公积
- C.投资收益
- D.其他综合收益

【答案】 A

【解析】 如果母公司是投资性主体，只应当将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。即，其公允价值变动应当计入的财务报表项目是



“公允价值变动收益”。选项 A 正确。

【考点 7】合并财务报表的编制程序

- (一) 编制合并工作底稿。
- (二) 在工作底稿中汇总纳入合并范围的母子公司个别报表。
- (三) 编制调整分录和抵销分录（合并处理）。
- (四) 计算合并财务报表各项目的合并金额。
- (五) 填列合并财务报表。

【例题 7、多选题】下列各项中，企业编制合并财务报表，需要进行抵销处理的有（）。

- A. 母公司对子公司长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额
- B. 母公司向子公司转让无形资产价款中包含的未实现利润内部销售利润
- C. 子公司向母公司销售商品价款中包含的未实现内部销售利润
- D. 母公司和子公司之间的债权与债务

(2017 年)

【答案】 ABCD

【解析】以上各项均需要进行抵销处理。

【考点 8】合并处理（合并调整）

(一) 调整分录

- 1.调整非同一控制合并形成的子公司购买日资产、负债账面价值与公允价值的差额。
- 2.调整母公司对子公司的长期股权投资（由成本法调整为权益法）

(二) 抵销分录（内部交易）

(1) 关于“长期股权投资”的抵销



借：股本

 资本公积

 盈余公积

 其他综合收益

 未分配利润—年末

 商誉

贷：长期股权投资（权益法）

 少数股东权益

 （营业外收入）

借：投资收益

 少数股东损益

 未分配利润—年初

贷：提取盈余公积

 对股东的分配

 未分配利润—年末

【例题 8、多选题】（2019 年真题）相对于个别财务报表，下列各项中，仅属于企业合并财务报表项目的有（ ）。

A.少数股东权益

B.债权投资

C.少数股东损益

D.投资收益



【答案】 AC

【解析】 相对于个别财务报表，仅属于企业合并财务报表项目的有“少数股东权益”和“少数股东损益”，选项 AC 正确。

【例题 9、单选题】 (2018 年) 乙公司为甲公司的全资子公司，且甲公司无其他的子公司。2017 年度乙公司实现净利润 500 万元，提取盈余公积 50 万元，宣告分配现金股利 150 万元，2017 年甲公司个别报表中确认投资收益 480 万元，不考虑其他因素，2017 年合并利润表中“投资收益”项目的列示金额是 () 万元。

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

【答案】 A

【解析】 2017 年合并利润表中“投资收益”项目的列示金额=母公司个别报表中确认的投资收益 - 从子公司分得的现金股利确认的投资收益=480 - 150=330 (万元)。选项 A 正确。

(2) 内部债权、债务的抵销

借：债务类项目

 贷：债券类项目

借：投资收益

 贷：财务费用

借：应收账款—坏账准备

 贷：信用减值损失

【例题 10、判断题】 (2020 年卷一) 母公司对子公司的债权投资与子公司应付债券抵销时出现的差额，应当计入合并利润表的投资收益或财务费用项目。()



【答案】 正确

【解析】 母公司对子公司的债权投资与子公司应付债券抵销时出现的差额，应当计入合并利润表的投资收益或财务费用项目。本题表述正确。

(3) 内部销售商品业务的抵销

借：营业收入

 贷：营业成本

借：营业成本

 贷：存货

(期末内部交易存货包含的未实现毛利)

(4) 内部交易涉及“固定资产”业务的抵销

1. 一方是商品，另一方是固定资产

借：营业收入

 贷：营业成本

 固定资产---原价

借：固定资产---累计折旧

 贷：管理费用（等）

2. 双方均为固定资产

借：资产处置收益

 贷：固定资产---原价

借：固定资产---累计折旧

 贷：管理费用（等）



【提示】若固定资产发生清理，需要将上述抵销分录中的“固定资产”项目替换为“资产处置收益”。

【例题 11、单选题】（2020 年卷一）甲公司是乙公司的母公司，2×18 年 6 月 30 日，甲公司将生产成本为 120 万元的 W 产品以 200 万元的价格销售给乙公司，乙公司将 W 产品作为固定资产核算，预计使用 5 年预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素，该固定资产在甲公司 2×19 年 12 月 31 日合并资产负债表中列示的金额为（ ）万元。

- A、140 B、84 C、160 D、72

【答案】B

【解析】该固定资产在甲公司 2×19 年 12 月 31 日合并资产负债表中列示的金额=120-120/5×1.5=84（万元）。选项 B 正确。

(5) 内部交易涉及“无形资产”业务的抵销

比照“固定资产”业务抵销来处理。

【提示】合并报表中所得税相关的合并处理

【例题 12】假定 P 公司是 S 公司的母公司，2019 年个别报表中应收乙公司应收账款为 4750000 元（坏账准备为 250000）；2020 年个别报表中应收乙公司应收账款为 6270000 元（坏账准备为 330000 元）。

2019 年抵销：

借：应付账款	5 000 000	
贷：应收账款		5 000 000
借：应收账款—坏账准备		250 000
贷：信用减值损失		250 000



借：所得税费用 62 500

 贷：递延所得税资产 62 500

2020 年抵销：

借：应付账款 6 600 000

 贷：应收账款 6 600 000

借：应收账款—坏账准备 250 000

 贷：未分配利润—年初 250 000

借：应收账款—坏账准备 80 000

 贷：信用减值损失 80 000

借：未分配利润—年初 62 500

 贷：递延所得税资产 62 500

借：所得税费用 20 000

 贷：递延所得税资产 20 000

【例题 13、判断题】（2020 年卷一）在编制合并财务报表时，抵销母子公司间未实现内部销售损益形成的暂时性差异不应确认递延所得税。（ ）。

【答案】 错误

【解析】在编制合并财务报表时，抵销母子公司间未实现内部销售损益形成的可抵扣暂时性差异应当确认相应的递延所得税资产。本题表述错误。

【例题 14、综合题】（2018 年）2017 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 5700 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5900万元，其中：股本2000万元，资本公积1000万元，盈余公积900万元，未分配利润2000万元。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1200万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。

【答案及解析】

- (1) 甲公司在2017年1月1日合并财务报表中应确认的商誉



$=5700 - (5900+100) \times 80\%=900$ (万元)。

少数股东权益 = $(5900+100) \times 20\%=1200$ (万元)。

(2) 借：存货 100

 贷：资本公积 100

(3) 借：股本 2000

 资本公积 1100 (1000 + 100)

 盈余公积 900

 未分配利润 2000

 商誉 900

 贷：长期股权投资 5700

 少数股东权益 1200

(4) ①调整分录：

借：存货 100

 贷：资本公积 100

借：营业成本 100

 贷：存货 100

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 = $5700 + 400 - 160 = 5940$ (万元)。



②抵销分录：

借：股本	2000		
资本公积	1100	(1000 + 100)	
盈余公积	960	(900 + 60)	
未分配利润——年末	2240		
	(2000 + 600 - 60 - 100 - 200)		
商誉	900		
贷：长期股权投资	5940		
少数股东权益	1260		
借：投资收益	400		
少数股东权益	100		
未分配利润——年初	2000		
贷：对所有者权益（或股东）的分配	200		
提取盈余公积	60		
未分配利润——年末	2240		
借：营业收入	1200		
贷：营业成本	900		
固定资产	300		
借：固定资产	30	(300 ÷ 5 × 6/12)	
贷：管理费用	30		

【例题 15、综合题】2016 年，甲公司以定向增发股票方式取得了乙公司的控制权，但不



构成反向购买。本次投资前，甲公司不持乙公司的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相一致。相关资料如下：

资料一：1月1日，甲公司定向增发每股面值为1元、公允价值为12元的普通股股票1500万股，取得乙公司80%有表决权的股份，相关手续已于当日办妥。

资料二：1月1日，乙公司可辨认净资产的账面价值为18000万元，其中，股本5000万元，资本公积3000万元，盈余公积1000万元，未分配利润9000万元，除销售中心业务大楼的公允价值高于账面价值2000万元外，其余各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值均相同。

资料三：1月1日，甲、乙公司均预计销售中心业务大楼尚可使用10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

资料四：5月1日，甲公司以赊销方式向乙公司销售一批成本为600万元的产品，销售价格为800万元。至当年年末，乙公司已将该批产品的60%出售给非关联方。

资料五：12月31日，甲公司尚未收到乙公司所欠上述货款，对该应收款计提了坏账准备16万元。

资料六：乙公司2016年度实现的净利润为7000万元，计提盈余公积700万元，无其他利润分配事项。

假定不考虑增值税、所得税等相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 编制甲公司2016年1月1日取得乙公司80%股份的相关会计分录。
- (2) 编制甲公司2016年1月1日合并工作底稿中对乙公司有关资产的相关调整分录。
- (3) 分别计算甲公司2016年1月1日合并资产负债表中商誉和少数股东权益的金额。



(4) 编制甲公司 2016 年 1 月 1 日与合并资产负债表相关的抵销分录。

(5) 编制甲公司 2016 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。

(2017 年)

【答案及解析】

(1) 甲公司 2016 年 1 月 1 日

借：长期股权投资	18000	
贷：股本	1500	
资本公积——股本溢价	16500	

(2)

借：固定资产	2000
贷：资本公积	2000

(3) 甲公司 2016 年 1 月 1 日合并资产负债表中商誉

$$=18000 - (18000 + 2000) \times 80\% = 2000 \text{ (万元)},$$

$$\text{少数股东权益} = (18000 + 2000) \times 20\% = 4000 \text{ (万元)}$$

(4) 甲公司 2016 年 1 月 1 日与合并资产负债表相关的抵销分录：

借：股本	50000
资本公积	50000
盈余公积	1000
未分配利润	90000
商誉	2000



贷：长期股权投资 18000

 少数股东权益 4000

(5) 借：固定资产 2000

 贷：资本公积 2000

借：销售费用 200

 贷：固定资产——累计折旧 200

借：长期股权投资 5440 (7000 - 200) × 8%

 贷：投资收益 5440

借：营业收入 800

 贷：营业成本 800

借：营业成本 80

 贷：存货 80

借：应付账款 800

 贷：应收账款 800

借：应收账款——坏账准备 16

 贷：信用减值损失 16

借：股本 5000

 资本公积 5000

 盈余公积 1700

 未分配利润 15100

 商誉 2000



贷：长期股权投资 23440

 少数股东权益 5360

【考点9】 逆流交易的合并处理

发生逆流交易时, 需要按照少数股东在未实现内部交易损益中所占份额, 并考虑所得税影响, 抵销少数股东权益。

【例题 16】 子公司 2020 年 9 月 7 日将成本为 100 万元的商品以 200 万元销售给母公司(持股 80%), 至 2020 年 12 月 31 日母公司对外出售 50%。

借：营业收入 200

 贷：营业成本 200

借：营业成本 50

 贷：存货 50

借：递延所得税资产 12.5

 贷：所得税费用 12.5

借：少数股东权益 7.5

 贷：少数股东损益 7.5

【例题 17·判断题】 母公司编制合并报表时, 应将非全资子公司向其出售资产所发生的未实现内部交易损益全额抵销归属于母公司所有者的净利润。()

【答案】 错误

【解析】 子公司向母公司出售资产, 属于逆流交易, 编制合并财务报表时, 合并报表逆流交易的未实现内部交易损益应按照母公司持股比例抵减归属于母公司的净利润。

【例题 18、单选题】 (2020 年卷二) 2×18 年 12 月 31 日, 甲公司从非关联方取得乙公司



70%有表决权股份并能够对乙公司实施控制。2×19年6月1日，甲公司将一批成本为40万元的产品以50万元的价格销售给乙公司。至2×19年12月31日，乙公司已对外出售该批产品的40%。2×19年度乙公司按购买日公允价值持续计算的净利润为500万元。不考虑其他因素。甲公司2×19年度合并利润表中少数股东损益的金额为（ ）万元。

- A.147
- B.148.2
- C.148.8
- D.150

【答案】 D

【解析】甲公司将一批成本为40万元的产品以50万元的价格销售给乙公司，属于顺流交易，因此在编制内部交易抵销分录时，不需要调整少数股东损益和少数股东权益。甲公司2×19年度合并利润表中少数股东损益的金额=500×30%=150（万元）。选项D正确。

【例题 19、综合题】（2020年卷三）2×19年，甲公司对乙公司进行股权投资的相关交易或事项如下。

资料一：2×19年1月1日，甲公司以定向增发3 000万股普通股（每股面值为1元、公允价值为6元）的方式从非关联方取得乙公司90%的有表决权股份，能够对乙公司实施控制。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为20 000万元。各项可辨认资产、负债的公允价值均与其账面价值相同。

乙公司所有者权益的账面价值为20 000万元。其中：股本10 000万元，资本公积8 000万元，盈余公积500万元，未分配利润1 500万元。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。甲公司的会计政策、会计期间与乙公司相同。



资料二：2×19年9月20日，甲公司将其生产的成本为700万元的A产品以750万元的价格出售给乙公司。当日，乙公司以银行存款支付全部货款。至2×19年12月31日，乙公司已将上述从甲公司购买的A产品对外出售了80%。

资料三：2×19年度，乙公司实现净利润800万元。提取法定盈余公积80万元。

甲公司以甲、乙公司个别财务报表为基础编制合并财务报表，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。

本题不考虑增值税、企业所得税等相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 计算甲公司2×19年1月1日取得乙公司90%股权的初始投资成本，并编制相关会计分录。
- (2) 编制甲公司2×19年1月1日与合并资产负债表相关的抵销分录。
- (3) 编制甲公司2×19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。

【答案及解析】

(1) 甲公司2×19年1月1日取得乙公司90%股权的初始投资成本=3 000×6=18 000(万元)。

相关会计分录如下：

借：长期股权投资	18 000
贷：股本	3 000
资本公积——股本溢价	15 000

(2)



借：股本	10 000
资本公积	8 000
盈余公积	500
未分配利润	1 500
贷：长期股权投资	18 000
少数股东权益	2 000

(3) 调整分录：

借：长期股权投资	720 (800×90%)
贷：投资收益	720

抵销分录：

借：股本	10 000
资本公积	8 000
盈余公积	580 (500+80)
年末未分配利润	2 220 (1 500+800-80)
贷：长期股权投资	18 720
少数股东权益	2 080
借：投资收益	720 (800×90%)
少数股东损益	80 (800×10%)
年初未分配利润	1 500
贷：提取盈余公积	80
年末未分配利润	2 220



借：营业收入 750

 贷：营业成本 750

借：营业成本 10

 贷：存货 10[(750 - 700) ×20%]

【例题 20、综合题】 (2018 年) 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 12000 万元从非关联方取得乙公司 60% 的有表决权股份。并于当日取得对乙公司的控制权，当日乙公司所有者权益的账面价值为 16000 万元，其中，股本 8000 万元，资本公积 3000 万元，盈余公积 4000 万元，未分配利润 1000 万元。乙公司各项可辨认资产、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相一致。

资料二：乙公司 2015 年度实现的净利润为 900 万元。

资料三：乙公司 2016 年 5 月 10 日对外宣告分配现金股利 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 1/3 出售给非关联方。所得价款 4500 万元全部收存银行。当日，甲公司仍对乙公司具有重大影响。

资料五：乙公司 2016 年度实现净利润 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 25000 万元。

甲、乙公司每年均按当年净利润的 10% 提取法定盈余公积金。本题不考虑增值税等相关税费及其他因素。



要求：

- (1) 编制甲公司 2015 年 1 月 1 日取得乙公司股权的会计分录。
- (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报表相关分录。
- (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 年年末确认投资损益的会计分录。

【答案及解析】

(1) 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 = $12\,000 - 16\,000 \times 60\% = 2400$ (万元)。

与购买日合并报表相关分录：

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

(3)

2016年5月10日

借：应收股利 180

 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)

借：银行存款 4 500

 贷：长期股权投资 4 000
 投资收益 500

(5)

借：长期股权投资 480

(900×40% + 300×40%)

 贷：盈余公积 36 (900×40%×10%)

 利润分配—未分配利润 324 (900×40%×90%)

 投资收益 120

借：投资收益 120

 贷：长期股权投资 120

(6) 甲公司 2016 年年末：



借：长期股权投资 40

[(400 - 300) × 40%]

贷：投资收益 40

甲公司 2017 年年末：

弥补亏损前长期股权投资的账面价值 = 8000 + 480 - 120 + 40 = 8400 (万元)，甲公司应承担

乙公司的亏损 = 25000 × 40% = 10000 (万元)，超过长期股权投资账面价值，应以长期股权投资的账面价值为限承担亏损。

借：投资收益 8 400

贷：长期股权投资 8 400

向導學校 2021 年《中级会计实务》习题班第五讲

第二篇 各章主要考点及习题精讲

- 1.第十六章《会计政策、会计估计变更和差错更正》
- 2.第十七章《资产负债表日后事项》
- 3.第十八章《政府会计》
- 4.第十九章《民间非营利组织会计》

第十六章《会计政策、会计估计变更和差错更正》

【基本结构】

- 16.1 会计政策及其变更
- 16.2 会计估计及其变更



16.3 前期差错更正

【考情分析】

本章属于本门课程的重点章之一，介绍会计政策、会计估计变更和差错更正的会计处理，考试中既可以在客观题中考察，也可以与其它章节内容结合在主观题中考察，估计分值为6分左右，本章复习重点在第一节和第三节。

【2021年教材的主要变化】

本章内容无变化。

【考点1】会计政策的概念

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

(1) 会计政策所指的会计原则是指某一类会计业务的核算所应遵循的特定原则，而不是笼统地指所有的会计原则。

(2) 会计政策所指的会计基础，主要是会计计量基础(即计量属性)。

(3) 会计政策所指的会计处理方法，是指企业根据国家统一的会计准则制度允许选择的、对某一类会计业务的具体处理方法作出的具体选择。

【考点2】会计政策变更及其条件

(一) 会计政策变更的概念

会计政策变更，是指企业对**相同的交易或者事项**由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

(二) 会计政策变更的条件

符合下列条件之一，企业可以变更会计政策：

1. 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更



2. 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息

(三) 不属于会计政策变更的情形

1. 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。

2. 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。

【例题 1、判断题】 (2020 年卷三) 企业因追加投资导致长期股权投资的核算方法由权益法转为成本法的, 应当作为会计政策变更进行处理。()。

【答案】 错误

【解析】 企业因追加投资导致长期股权投资的核算方法由权益法转为成本法, 不属于相同交易或事项改变会计政策, 不应当作为会计政策变更进行处理。本题说法错误。

【例题 2、单选题】 (2020 年卷三) 下列各项中, 属于企业会计政策变更的是 ()。

- A. 将固定资产的折旧方法由年数总和法变更为年限平均法
- B. 将无形资产的摊销方法由直线法变更为产量法
- C. 将产品保修费用的计提比例由销售收入的 1.5% 变更为 1%
- D. 将政府补助的会计处理方法由净额法变更为总额法

【答案】 D

【解析】 选项 ABC 均属于会计估计变更, 选项 D 属于企业会计政策变更。

【例题 3、单选题】 (2019 年真题) 下列各项属于会计政策变更的是 ()。

- A. 长期股权投资的核算因增加投资份额由权益法改为成本法
- B. 资产负债表日将奖励积分的预计兑换率由 45% 变为 90%
- C. 固定资产折旧方法由年限平均法改为年数总和法
- D. 与资产相关的政府补助由总额法改为净额法



【答案】 D

【解析】 选项 D 属于会计政策变更；选项 A 应作为当期新发生事项处理；选项 B 和 C 属于会计估计变更。

【例题 4、单选题】 (2018 年) 下列属于会计政策变更的是 ()。

- A. 存货的计价方法由先进先出法改为移动加权平均法
- B. 将成本模式计量的投资性房地产的净残值率由 5% 变为 3%
- C. 固定资产的折旧方法由年限平均法改为年数总和法
- D. 将无形资产的预计使用年限由 10 年变更为 6 年

【答案】 A

【解析】 选项 A 属于会计政策变更；选项 BCD 属于会计估计变更。

【考点 3】会计政策变更的会计处理

1. 企业依据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等的要求变更会计政策的，应当按照国家相关规定执行。
2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理。

【提示】 追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

【例题 5·判断题】 企业对会计政策变更采用追溯调整法时，应当按照会计政策变更的累积影响数调整当期期初的留存收益。

【答案】 错误

【解析】 会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额的差额。



3. 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的, 应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的, 应当采用未来适用法处理。

【提示】 未来适用法, 是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项, 或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

【考点 4】会计估计及其变更

(一) 会计估计的概念

会计估计, 是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

【例题 6、多选题】 (2019 年真题) 下列各项, 属于会计估计的有 ()。

- A. 收入确认时合同履约进度的确定
- B. 固定资产预计使用寿命的确定
- C. 无形资产预计残值的确定
- D. 投资性房地产按照公允价值计量

【答案】 ABC

【解析】 选项 ABC 属于会计估计; 选项 D 属于会计政策。

(二) 会计估计变更的概念及其原因

1. 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。

2. 通常情况下, 企业可能由于以下原因而发生会计估计变更:

- (1) 赖以进行估计的基础发生了变化。
- (2) 取得了新的信息, 积累了更多的经验。



【例题 7·单选题】 (2018 年) 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
- 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

【答案】 A

【解析】 选项 A 属于会计估计变更; 选项 BCD 属于会计政策变更。

【考点 5】 会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法处理。

1. 如果会计估计的变更仅影响变更当期, 有关估计变更的影响应于当期确认。
2. 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间, 有关估计变更的, 影响在当期及以后各期确认。
3. 企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的, 应当将其作为会计估计变更处理。

【例题 8、判断题】 企业难以将某项变更区分为会计政策变更还是会计估计变更的, 应将其作为会计政策变更处理。()

【答案】 错误

【解析】 企业难以将某项变更区分为会计政策变更还是会计估计变更的, 应将其作为会计估计变更处理。

【考点 6】 前期差错的类型

1. 计算错误。



2. 应用会计政策错误。
3. 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。

【考点 7】前期差错更正的会计处理

1. 企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。追溯重述法的具体应用与追溯调整法相同。

【提示】对于不重要的前期差错，可以采用未来适用法更正。

2. 企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。

【例题 9、多选题】(2020 年卷二) 2×19 年 12 月 31 日，甲公司发现 2×17 年 12 月收到投资者投入的一项行政管理用固定资产尚未入账，投资合同约定该固定资产价值为 1 000 万元（与公允价值相同）。预计使用年限为 5 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司将漏记该固定资产事项认定为重要的前期差错。不考虑其他因素，下列关于该项会计差错更正的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A.增加 2×19 年度管理费用 200 万元
- B.增加固定资产原价 1 000 万元
- C.增加累计折旧 400 万元
- D.减少 2×19 年年初留存收益 200 万元

【答案】 ABCD

【解析】该项会计差错更正的会计处理如下(假设甲公司按照净利润的 10%计提盈余公积):

借：固定资产	1 000
贷：实收资本等	1 000



借：以前年度损益调整——管理费用 200 (1 000/5)

 贷：累计折旧 200

借：管理费用 200

 贷：累计折旧 200

借：盈余公积 20 (200×10%)

 利润分配——未分配利润 180 (200×90%)

 贷：以前年度损益调整 200

选项 ABCD 均正确。

【例题 10·单选题】2020 年 12 月 31 日，甲公司发现应自 2019 年 12 月开始计提折旧的一项固定资产从 2020 年 1 月才开始计提折旧，导致 2019 年度管理费用少记 200 万元，被认定为重大差错，税务部门允许调整 2020 年度的应交所得税。甲公司适用的企业所得税税率为 25%，无其他纳税调整事项，甲公司利润表中的 2019 年度净利润为 500 万元，并按 10%提取了法定盈余公积，不考虑其他因素，甲公司更正该差错时应将 2020 年 12 月 31 日资产负债表未分配利润项目年初余额调减（ ）万元。

- A.15 B.50
- C.135 D.150

【答案】 C

【解析】2020 年 12 月 31 日资产负债表未分配利润项目年初余额调减金额=200×(1-25%)×(1-10%)=135 (万元)。

第十七章 《资产负债表日后事项》



【基本结构】

- 17.1 资产负债表日后事项概述
- 17.2 资产负债表日后调整事项
- 17.3 资产负债表日后非调整事项

【考情分析】

本章属于本门课程的重点章之一，介绍资产负债表日后事项的会计处理。考试中既可以在客观题中考察，也可以结合其它章节内容在主观题中考察，估计分值为8分左右，本章复习重点在第二节。

【2021年教材的主要变化】

修改了本章第二节中【例 17-5】、【例 17-6】中的错误。

【考点 1】资产负债表日后事项的概念

资产负债表日后事项，是指**资产负债表日至财务报告批准报出日之间**发生的有利或不利事项。

【提示】资产负债表日后事项不是在这个特定期间内发生的全部事项，而是与资产负债表日存在状况有关的事项，或虽然与资产负债表日存在状况无关，但对企业财务状况具有重大影响的事项。

【考点 2】资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日后至财务报告批准报出日止的一段时间。

【考点 3】资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

（一）调整事项

1. 资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据



的事项。

2.企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：(1) 资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；(2) 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；(3) 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；(4) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

【提示】企业确定存货的可变现净值时应考虑资产负债表日后事项等的影响。

(二) 非调整事项

1.资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策。

2.企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：

- (1) 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；
- (2) 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；
- (3) 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；
- (4) 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；
- (5) 资产负债表日后资本公积转增资本；
- (6) 资产负债表日后发生巨额亏损；
- (7) 资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；
- (8) 资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。



(三) 调整事项与非调整事项的区别

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,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。如该情况在资产负债表日或之前已经存在,则属于调整事项;反之,则属于非调整事项。

【例题 1、单选题】(2020 年卷三) 企业下列各项资产负债表日后事项中,属于调整事项的是 ()。

- A.发现报告年度重要会计差错
- B.处置子公司
- C.发生重大诉讼
- D.董事会通过利润分配方案

【答案】 A

【解析】 选项 A 属于调整事项,选项 BCD 均属于非调整事项。

【例题 2、多选题】(2020 年卷二) 甲公司 2×20 年发生的下列各项资产负债表日后事项中,属于调整事项的有 ()。

- A.外汇汇率发生重大变化导致外币存款出现巨额汇兑损失
- B.因火灾导致原材料发生重大损失
- C.发现 2×19 年确认的存货减值损失出现重大差错
- D.2×19 年 12 月已全额确认收入的商品因质量问题被全部退回

【答案】 CD

【解析】 选项 AB 属于非调整事项,选项 CD 属于调整事项。

【例题 3、单选题】(2020 年卷一) 下列各项资产负债表日后事项中,属于非调整事项的是



()。

- A.发现报告年度高估了固定资产的弃置费用
- B.以资本公积转增资本
- C.发现报告年度虚增收入
- D.发现报告年度低估了应收账款的信用减值损失

【答案】 B

【解析】 选项 A、C 和 D 均属于调整事项；选项 B 属于非调整事项。

【例题 4·多选题】 (2019 年真题) 下列各项企业日后期间发生的事项中，属于日后非调整事项的有 ()。

- A.因发生火灾导致厂房毁损
- B.发现报告年度财务报表重大差错
- C.资本公积转增资本
- D.发行债券

【答案】 ACD

【解析】 选项 ACD 属于日后非调整事项；选项 B 属于日后调整事项。

【考点 4】资产负债表日后调整事项的处理原则

1. 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。
2. 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。
3. 不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。
4. 通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：

(1) 资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数；



- (2) 当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；
- (3) 上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应调整。

【例题 5、判断题】（2020 年卷一）资产负债表日后事项所涉及的现金收支，不应该调整报告年度资产负债表货币资金项目和现金流量表相关项目的金额。（ ）

【答案】 正确

【解析】 资产负债表日后事项所涉及的现金收支，不应该调整报告年度资产负债表货币资金项目和现金流量表相关项目的金额。本题表述正确。

【考点 5】资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

1. 资产负债表日后诉讼案件结案，人民法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。
2. 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

【例题 6、多选题】（2019 年真题）甲企业适用所得税税率为 25%，预计未来期间适用的企业所得税税率不变且企业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，其 2018 年度财务报表批准报出日为 2019 年 4 月 25 日。2019 年 2 月 10 日，甲企业调减了 2018 年计提的坏账准备 100 万元，该调整事项发生时，企业所得税汇算清缴尚未完成，不考虑其他因素，上述业务对甲企业 2018 年财务报表的影响说法正确的有（ ）。

- A. 应收账款增加 100 万元
- B. 递延所得税资产增加 25 万元
- C. 应交所得税增加 25 万元
- D. 所得税费用增加 25 万元



【答案】AD

【解析】甲企业对上述业务的相关会计分录为：

借：坏账准备 100

 贷：以前年度损益调整——信用减值损失 100

借：以前年度损益调整——所得税费用 25

 贷：递延所得税资产 25

选项AD正确。

3. 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。
4. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

【例题7、综合题】(2019年真题)甲公司系增值税一般纳税人，2×18年度财务报告批准报出日为2×19年4月20日。甲公司在2×19年1月1日至2×19年4月20日期间发生的相关交易或事项如下：

资料一：2×19年1月5日，甲公司于2×18年11月3日销售给乙公司并已确认收入和收讫款项的一批产品，由于质量问题，乙公司提出销售折让要求，经双方协商，甲公司用银行存款向乙公司退回100万元的货款及相应的增值税税款16万元，并取得税务机关开具的红字增值税专用发票。

资料二：2×19年2月5日，甲公司以银行存款55000万元从非关联处取得丙公司55%的股权，并取得丙公司的控制权，在此之前甲公司持有丙公司5%的股权，并将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。原5%股权投资初始入账价值金额为4500万元，在2×19年2月5日的账面价值和公允价值分别为4900万元和5000万元。

甲公司原购买丙公司5%的股权和后续购买55%的股权不构成“一揽子交易”。



资料三：2×19年3月10日，注册会计师就甲公司2×18年财务报表审计中发现的商誉减值问题与甲公司进行沟通，注册会计师认为甲公司2×18年度多计提商誉减值20 000万元，并要求甲公司予以调整，甲公司接受了该意见。

甲公司按净利润的10%计提法定盈余公积。

本题不考虑除增值税以外的税费及其他因素。

要求：

(1) 判断甲公司2×19年1月5日给予乙公司的贷款折让是否属于资产负债表日后调整事项，并编制相关分录。

(2) 判断甲公司2×19年2月5日购买丙公司股权是否属于资产负债表日后调整事项，并编制相关会计分录。

(3) 判断甲公司2×19年3月10日调整商誉减值是否属于资产负债表日后调整事项，并编制相关会计分录。

【答案及解析】

(1) 甲公司2×19年1月5日给予乙公司的贷款折让属于资产负债表日后调整事项。

相关会计分录为：

借：以前年度损益调整——主营业务收入 100

 应交税费——应交增值税（销项税额） 16

 贷：其他应付款 116

借：盈余公积 10 (100×10%)

 利润分配——未分配利润 90 (100×90%)

 贷：以前年度损益调整——主营业务收入 100



(2) 甲公司 2×19 年 2 月 5 日购买丙公司股权不属于资产负债表日后调整事项，属于非调整事项。

相关的会计分录为：

借：长期股权投资	60 000	
贷：银行存款	55 000	
交易性金融资产——成本	45 000	
——公允价值变动	400	
投资收益		100

(3) 甲公司 2×19 年 3 月 10 日调整商誉减值属于资产负债表日后调整事项。

相关的会计分录为：

借：商誉减值准备	20 000	
贷：以前年度损益调整——资产减值损失	20 000	
借：以前年度损益调整——资产减值损失	20 000	
贷：盈余公积	2 000 (20 000×10%)	
利润分配——未分配利润	18 000 (20 000×90%)	

【例题 8、综合题】 (2018 年) 某企业为上市公司，2×17 年财务报表于 2×18 年 3 月 23 日对外报出，企业所得税汇算清缴在 2×18 年 4 月 10 日。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成。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。

【答案及解析】

资料一的会计处理不正确。

理由：有合同的 50 件产品的可变现净值 = $(51 - 1) \times 50 = 2500$ (万元)，成本为 2400 万元 (50×48)，由于可变现净值大于成本，所以有合同的 50 件产品未发生减值。

无合同的 150 件产品的可变现净值 = $(47 - 1) \times 150 = 6900$ (万元)，成本为 7200 万元 (150×48)，由于其成本大于可变现净值，所以无合同的 150 件产品应计提减值准备的金额为 300 万元，应确认递延所得税资产的金额为 75 万元 ($300 \times 25\%$)。

更正分录：

借：以前年度损益调整	100
贷：存货跌价准备	100

借：递延所得税资产	25
贷：以前年度损益调整	25

借：盈余公积	7.5
利润分配	67.5

贷：以前年度损益调整	75
------------	----



资料二的会计处理不正确。

理由：使用寿命不确定的无形资产不摊销。因为无形资产账面价值大于计税基础 120 万元，应确认递延所得税负债 30 万元（ $120 \times 25\%$ 万元）。

更正分录：

借：累计摊销	120	
贷：以前年度损益调整		120
借：以前年度损益调整	30	
贷：递延所得税负债		30
借：以前年度损益调整	90	
贷：盈余公积		9
利润分配——未分配利润		81

【例题 9、综合题】（2020 年卷二）甲公司 2×19 年度财务报告批准报出日为 2×20 年 4 月 10 日。2×19 年至 2×20 年，甲公司发生的相关交易或事项如下。

资料一，2×19 年 12 月 31 日，甲公司与乙公司签订合同，以每辆 20 万元的价格向乙公司销售所生产的 15 辆工程车。当日，甲公司将 15 辆工程车的控制权转移给乙公司，300 万元的价款已收存银行。

同时，甲公司承诺，如果在未来 3 个月内，该型号工程车售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司退还差价。根据以往执行类似合同的经验，甲公司预计未来 3 个月内该型号工程车不降价的概率为 50%，每辆降价 2 万元的概率为 30%，每辆降价 5 万元的概率为 20%。

2×20 年 3 月 31 日，因该型号工程车售价下降为每台 18.4 万元。甲公司以银行存款向乙公



司退还差价 24 万元。

资料二, 2×20 年 3 月 1 日, 甲公司与丙公司签订合同。向丙公司销售其生产的成本为 300 万元的商务车, 商务车的控制权已于当日转移给丙公司。根据合同约定, 丙公司如果当日付款, 需支付 400 万元, 丙公司如果在 2×23 年 3 月 1 日付款, 则需按照 3% 的年利率支付贷款与利息共计 437 万元。丙公司选择 2×23 年 3 月 1 日付款。

资料三, 2×20 年 4 月 1 日, 甲公司收到债务人丁公司破产清算组偿还的货款 5 万元, 已收存银行, 甲公司与丁公司的债权债务就此结清。2×19 年 12 月 31 日。甲公司对丁公司该笔所欠货款 20 万元计提的坏账准备余额为 12 万元。

甲公司按照净利润的 10% 提取法定盈余公积。

本题不考虑增值税、企业所得税等相关税费及其他因素。

要求:

- (1) 计算甲公司 2×19 年 12 月 31 日向乙公司销售工程车应确认收入的金额。并编制会计分录。
- (2) 编制甲公司 2×20 年 3 月 31 日向乙公司退还工程车差价的会计分录。
- (3) 分别编制甲公司 2×20 年 3 月 1 日向丙公司销售商务车时确认销售收入和结转销售成本的会计分录。
- (4) 判断甲公司 2×20 年 4 月 1 日收到丁公司破产清算组偿还的货款并结清债权债务关系是否属于资产负债表日后调整事项, 并编制相关会计分录。

【答案及解析】

(1) 甲公司 2×19 年 12 月 31 日向乙公司销售工程车应确认收入的金额
 $= [20 - (50\% \times 0 + 30\% \times 2 + 20\% \times 5)] \times 15 = 276$ (万元)。相关会计分录为:



借：银行存款 300

 贷：主营业务收入 276

 预计负债 24

(2) 甲公司 2×20 年 3 月 31 日向乙公司退还工程车差价的会计分录为：

借：预计负债 24

 贷：银行存款 24

(3) 甲公司 2×20 年 3 月 1 日向丙公司销售商务车时确认销售收入和结转销售成本的会计分录为：

 借：长期应收款 437

 贷：主营业务收入 400

 未实现融资收益 37

借：主营业务成本 300

 贷：库存商品 300

(4) 甲公司 2×20 年 4 月 1 日收到丁公司破产清算组偿还的贷款并结清债权债务关系属于资产负债表日后调整事项。相关会计分录如下：

借：以前年度损益调整——信用减值损失 3

 贷：坏账准备 3

借：盈余公积 0.3

 利润分配——未分配利润 2.7

 贷：以前年度损益调整——信用减值损失 3

借：坏账准备 15



贷：应收账款	15
借：银行存款	5
贷：应收账款	5

【考点6】资产负债表日后非调整事项的处理原则

资产负债表日后发生的非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表，应在附注中对其性质、内容及对财务状况和经营成果的影响加以披露。

【考点7】资产负债表日后非调整事项的具体会计处理方法

1.对于资产负债表日后发生的非调整事项，应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。

2.资产负债表日后非调整事项的主要例子有：

- (一) 资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺
- (二) 资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化
- (三) 资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失
- (四) 资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债
- (五) 资产负债表日后资本公积转增资本
- (六) 资产负债表日后发生巨额亏损
- (七) 资产负债表日后发生企业合并或处置子企业
- (八) 资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

【提示】资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或



利润，不确认为资产负债表日后负债，但应当在财务报表附注中单独披露。

【例题 10、判断题】（2020 年卷二）资产负债表日至财务报告批准报出日之间，股东大会批准了董事会拟定的股利分配方案，企业应将该项作为资产负债表日后调整事项处理。

（ ）

【答案】 错误

【解析】 资产负债表日至财务报告批准报出日之间，股东大会批准了董事会拟定的股利分配方案，企业应将该项作为资产负债表日后非调整事项进行处理。本题表述错误。

【例题 11、多选题】（2020 年卷三）下列各项关于企业资产负债表日后事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.重要的非调整事项应当在报告年度财务报表附注中披露
- B.调整事项涉及损益的，应调整报告年度利润表相关项目的金额
- C.发生在报告年度企业所得税汇算清缴后涉及损益的调整事项，不应调整报告年度的应纳税额
- D.调整事项涉及现金收支的，应调整报告年度资产负债表的货币资金项目的金额

【答案】 ABC

【解析】 资产负债表日后调整事项涉及现金收支的，不调整报告年度资产负债表的货币资金项目的金额，选项 D 错误。

第十八章 《政府会计》

【基本结构】



18.1 政府会计概述

18.2 政府单位特定业务的核算

【考情分析】

本章包括“政府会计概述和政府单位特定业务的核算”共两节内容，考试中客观题和主观题均可以考察。

【2021 年教材的主要变化】

本章内容无变化。

【考点 1】政府会计标准体系

政府会计是运用会计专门方法对政府及其组成主体（如政府所属的行政事业单位等）的财务状况、运行情况（含运行成本）、预算执行的等情况进行全面核算、监督和报告。

政府会计标准体系由政府会计基本准则、政府会计具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。

（一）政府会计基本准则

政府会计基本准则在政府会计标准体系中居于统驭地位，主要规范政府会计目标、政府会计主体、政府会计信息质量要求、政府会计核算基础，以及政府会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等重大概念和原则。基本准则的作用是指导具体准则和制度的制定，并为尚未由具体准则和制度规范的政府会计实务问题提供处理原则。

（二）政府会计具体准则及应用指南

政府会计具体准则依据《基本准则》制定，主要规范政府会计主体发生的经济业务或事项的会计处理原则。具体准则包括会计要素类准则、特殊业务或事项类准则和列报类准则。

会计要素类准则主要规范经济业务或事项所引起的会计要素变动的确认、计量和披露；特



殊业务或事项类准则主要规范某一类特殊业务或事项的会计处理原则；列报类准则主要规定财务报表（包括个别财务报表和合并财务报表）的编制、表内列示以及附注披露的原则和要求。应用指南是对具体准则的实际应用提供操作性规定。

（三）政府会计制度

政府会计制度依据《基本准则》制定，主要规定政府会计科目及账务处理、报表体系及编制说明等，与政府会计具体准则相互补充。按照政府会计主体不同，政府会计制度主要由政府财政总会计制度和政府单位会计制度组成。

此外，财政部针对政府会计准则制度实施中的问题所印发的有关会计准则制度的解释或通知，也构成政府会计标准体系的组成部分。

【考点 2】政府会计标准体系的适用范围

政府会计标准体系适用于政府会计主体。根据《基本准则》，政府会计主体主要包括各级政府、各部门、各单位。各级政府指各级政府财政部门负责的财政总会计。各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。

【提示】军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，其会计核算不适用政府会计标准体系。

【考点 3】政府会计核算模式

政府会计由预算会计和财务会计构成，实行“双功能、双基础、双报告”的核算模式。

（1）“双功能”是指政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能。预算会计通过预算收入、预算支出与预算结余三个要素，对政府会计主体预算执行过程中发生的全部预算收入和全部预算支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况；财务会计通过资产、负



债、净资产、收入和费用五个要素，对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算，主要反映和监督政府会计主体财务状况、运行情况等。

(2) “双基础”是指预算会计实行收付实现制（国务院另有规定的，从其规定）、财务会计实行权责发生制。

(3) “双报告”是指政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准；政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

① “双功能、双基础、双报告”的核算模式下，政府预算会计和财务会计是“适度分离并相互衔接”的关系。“适度分离”指预算会计和财务会计功能不同、核算基础不同、生成报告不同。“相互衔接”指预算会计和财务会计是在同一套账(而非两套账)中，对政府会计主体的经济业务或事项实现两个功能的会计核算，预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。

②在“双功能、双基础、双报告”的核算模式下，政府单位应当对预算会计和财务会计进行平行记账。平行记账的基本规则是“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，仅需进行财务会计核算”。

【考点 4】政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素包括预算会计要素和财务会计要素。预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余；财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

(一) 政府预算会计要素

1. 预算收入

预算收入，是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算



收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

2. 预算支出

预算支出，是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

3. 预算结余

预算结余，是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。

预算结余包括结余资金和结转资金。结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。

(二) 政府财务会计要素

1. 资产

(1) 资产的定义

资产，是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。服务潜力是指政府会计主体利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

(2) 资产的分类

政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。

(3) 资产的确认条件

符合政府资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：一是与该经济资源



相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;二是该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

(4) 资产的计量属性。

政府资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。

政府会计主体在对资产进行计量时,一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。

【例题 1、多选题】(2020 年卷三) 下列各项中,属于政府会计中资产计量属性的有()。

- A.公允价值
- B.可变现净值
- C.历史成本
- D.名义金额

【答案】 ACD

【解析】 政府会计中,资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。选项 ACD 正确。

2.负债

(1) 负债的定义

负债,是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的,预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。

(2) 负债的分类。

政府会计主体的负债按照流动性,分为流动负债和非流动负债。

(3) 负债的确认条件



符合政府负债定义的义务，在同时满足以下条件时，确认为负债：一是履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；二是该义务的金额能够可靠地计量。

(3) 负债的计量属性

政府负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。

政府会计主体在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本。采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠地计量。

3.净资产

净资产，是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

4.收入

(1) 收入的定义

收入，是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

(2) 收入的确认条件

收入的确认应当同时满足以下条件：一是与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；三是流入金额能够可靠地计量。

5.费用

(1) 费用的定义

费用，是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。



(2) 费用的确认条件

费用的确认应当同时满足以下条件：一是与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；三是流出金额能够可靠地计量。

【例题 2、多选题】（2019 年真题）下列各项中，属于政府预算会计要素的有（ ）。

- A. 预算结余
- B. 预算收入
- C. 净资产
- D. 预算支出

【答案】 ABD

【解析】 选项 ABD 属于政府预算会计要素；选项 C 属于政府财务会计要素。

【例题 3、判断题】（2018 年）政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。（ ）

【答案】 正确

【解析】 政府财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。本题说法正确。

【例题 4、多选题】（2020 年卷一）下列关于政府会计要素的表述中，正确的有（ ）。

- A、资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源
- B、负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务
- C、净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额



D、收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的，含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入

【答案】 ABCD

【解析】 选项 ABCD 均符合政府会计的规定。

【考点 5】政府决算报告和财务报告

(一) 政府决算报告

1.政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。政府决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息,综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果,有助于决算报告使用者进行监督和管理,并为编制后续年度预算提供参考和依据。

2.政府决算报告应当包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。

(二) 政府财务报告

1.政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。政府财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息,反映政府会计主体公共受托责任履行情况,有助于财务报告使用者作出决策或者进行监督和管理。

2.政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。财务报表包括会计报表和附注。会计报表一般包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表,政府单位可根据实际情况自行选择编制现金流量表。

3.政府财务报告主要分为政府部门财务报告和政府综合财务报告。政府部门编制部门财务报告,反映本部门的财务状况和运行情况;财政部门编制政府综合财务报告,反映政府整体的



财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

【考点 6】政府单位会计核算的基本特点

1. 政府单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能。

(1) 政府单位财务会计通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素，全面反映单位财务状况、运行情况等。反映单位财务状况的会计等式为“资产-负债=净资产”，反映单位运行情况的会计等式为“收入-费用=本期盈余”，本期盈余经分配后最终转入净资产。单位财务会计实行权责发生制。

(2) 政府单位预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素，全面反映单位预算收支执行情况。预算会计等式为“预算收入-预算支出=预算结余”。单位预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的从其规定。

2. 政府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，仅需进行财务会计核算。对于不涉及现金收支的业务，仅需要进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理；对于单位受托代理的现金以及应上缴财政的现金等现金收支业务，由于不纳入部门预算管理，也仅需进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理。

3. 政府单位会计核算的一个重要特点是关于明细科目的设置及运用。

4. 政府单位财务会计核算中关于应交增值税的会计处理与企业会计基本相同，但是在预算会计处理中，预算收入和预算支出包含了销项税额和进项税额，实际缴纳增值税时计入预算支出。

【例题 5、判断题】（2018 年）根据《政府会计准则——基本准则》的规定，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当进行预算会计核算。



()

【答案】 正确

【解析】 政府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，仅需进行财务会计核算。

【考点 7】 国库集中支付业务的核算

1. 实行国库集中支付的政府单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

2. 政府单位核算国库集中支付业务，应当在进行财务会计核算的同时，进行预算会计核算。

政府单位应当在财务会计中设置“财政拨款收入” “零余额账户用款额度” “财政应返还额度” 科目，在预算会计中设置“财政拨款预算收入” “资金结存——零余额账户用款额度” “资金结存——财政应返还额度” 科目，核算国库集中支付业务。

(1) 直接支付业务

① 发生财政直接支付的支出时

财务会计：

借：库存物品（固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用等）

贷：财政拨款收入

预算会计：

借：行政支出（事业支出等）

贷：财政拨款预算收入

② 年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，

财务会计：

借：财政应返还额度



贷：财政拨款收入

预算会计：

借：资金结存——财政应返还额度

贷：财政拨款预算收入

③下年度恢复财政直接支付额度后，单位以财政直接支付方式发生实际支出时，

财务会计：

借：库存物品（固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用等）

贷：财政应返还额度

预算会计：

借：行政支出（事业支出等）

贷：资金结存~财政应返还额度

(2) 授权支付业务

①政府单位收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时，根据通知书所列数额，财务

会计：

借：零余额账户用款额度

贷：财政拨款收入

预算会计：

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：财政拨款预算收入

②按规定支用额度时，按照实际支用的额度，

财务会计：



借：库存物品（固定资产、应付职工薪酬、业务活动费用、单位管理费用等）

贷：零余额账户用款额度

预算会计：

借：行政支出（事业支出等）

贷：资金结存——零余额账户用款额度”科目。

③年末，依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理，

财务会计：

借：财政应返还额度

贷：零余额账户用款额度

预算会计：

借：资金结存——财政应返还额度

贷：资金结存——零余额账户用款额度

下年初恢复额度时，

财务会计：

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度——财政授权支付

预算会计：

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：资金结存——财政应返还额度

④年末，政府单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度，



财务会计：

借：财政应返还额度

贷：财政拨款收入

预算会计：

借：资金结存——财政应返还额度

贷：财政拨款预算收入

⑤下年度收到财政部门批复的上年未下达零余额账户用款额度时，

财务会计：

借：零余额账户用款额度

贷：财政应返还额度

预算会计：

借：资金结存——零余额账户用款额度

贷：资金结存——财政应返还额度

【考点 8】应收账款和坏账准备的核算

应收账款，是指政府单位因出租资产、出售物资等应收取的款项以及事业单位提供服务、销售产品等应收取的款项。对于事业单位收回后不需上缴财政的应收账款应当计提坏账准备，对于收回后需上缴财政的应收账款不计提坏账准备。

（一）收回后不需上缴财政的应收账款

1.发生应收账款时，按照应收未收金额，

借：应收账款

贷：事业收入（经营收入、租金收入、其他收入等）



2. 收回应收账款时，按照实际收到的金额，

财务会计：

借：银行存款等

贷：应收账款

预算会计：

借：资金结存——货币资金

贷：事业预算收入（经营预算收入等）

（二）收回后需上缴财政的应收账款

1. 发生应收账款时，按照应收未收金额，

借：应收账款

贷：应缴财政款

2. 收回应收账款时，按照实际收到的金额，

借：银行存款等

贷：应收账款

3. 将款项上缴财政时，

借：应缴财政款

贷：银行存款

4. 按照规定报经批准后核销应收账款时，按照核销金额，

借：应缴财政款

贷：应收账款

已核销的应收账款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，



借：银行存款等

贷：应缴财政款

（三）坏账准备

事业单位应当于每年末，对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款进行 全面检查，分析其可收回性，对预计可能产生的坏账损失计提坏账准备、确认坏账损失

1.坏账准备的计提方法

事业单位可以采用应收款项余额百分比法、账龄分析法、个别认定法等方法计提坏账准备。

（1）应收款项余额百分比法，是根据会计期末应收款项的余额和估计的坏账比率，估计坏账损失，计提坏账准备的方法。

（2）账龄分析法是根据应收款项账龄的长短来估计坏账的方法。

（3）个别认定法是根据每一项应收款项的情况来估计坏账损失的方法。

2.当期应补提或冲减的坏账准备金额的计算公式

当期应补提（或冲减）的坏账准备=按照期末应收账款和其他应收款计算应计提的坏账准备金额-“坏账准备”科目期末贷方余额（或+ “坏账准备”科目期末借方余额）

3.坏账准备的账务处理

（1）提取坏账准备时，

借：其他费用

贷：坏账准备

（2）冲减坏账准备时，

借：坏账准备

贷：其他费用



(3) 对于账龄超过规定年限并确认无法收回的应收账款、其他应收款，应当按照有关规定报经批准后，按照无法收回的金额，

借：坏账准备

贷：应收账款（其他应收款）

(4) 已核销的应收账款、其他应收款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，

借：应收账款（其他应收款）

贷：坏账准备

借：银行存款等

贷：应收账款（其他应收款）

预算会计中：

借：资金结存——货币资金

贷：非财政拨款结余

【例题 6、判断题】 事业单位收回后不需上缴财政的应收账款应当计提坏账准备，对于收回后需上缴财政的应收账款也应当计提坏账准备。

【答案】 错误

【解析】 对于事业单位收回后不需上缴财政的应收账款应当计提坏账准备，对于收回后需上缴财政的应收账款不计提坏账准备。本题说法错误。

【考点 9】长期投资的核算

长期投资是事业单位取得的持有时间超过 1 年（不含 1 年）的债权和股权性质的投资。为了核算长期投资业务，事业单位应当在财务会计中设置“长期股权投资”“长期债券投资”“投资收益”“权益法调整”等科目，在预算会计中设置“投资支出”“投资预算收益”



等科目。“长期债券投资”科目下应当设置“成本”和“应计利息”明细科目;长期股权投资采用权益法核算的,应当在“长期股权投资”科目下按照“成本”“损益调整”“其他权益变动”设置明细科目。

(一) 长期债券投资

1.长期债券投资在取得时,应当按照实际成本作为初始投资成本。实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息,应当单独确认为应收利息。

2.长期债券投资持有期间,应当按期以债券票面金额与票面利率计算确认利息收入。

(二) 长期股权投资

1.取得长期股权投资的处理

长期股权投资在取得时,应当按照实际成本作为初始投资成本。

2.长期股权投资持有期间的处理。

长期股权投资在持有期间,通常应当采用权益法进行核算。事业单位无权决定被投资单位的财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的,应当采用成本法进行核算。

【例题 7、单选题】2017 年 5 月 10 日,甲事业单位以一项原价为 50 万元,已计提折旧 10 万元、评估价值为 100 万元的固定资产对外投资,作为长期投资核算,在投资过程中另以银行存款支付直接相关费用 1 万元,不考虑其他因素,甲事业单位该业务应计入长期投资成本的金额为 () 万元。(2017 年)

A.41

B.100

C.40

D.101



【答案】D

【解析】甲事业单位该业务应计入长期投资成本的金额为： $110 + 1 = 101$ （万元）

【考点 10】无形资产的核算

无形资产，是指政府单位控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，如专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等。无形资产同时满足以下条件的，应当予以确认：一是与该无形资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府单位；二是该无形资产的成本或者价值能够可靠地计量。

（一）无形资产的取得

1. 外购的无形资产

政府单位外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增值税进项税额）以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。

财务会计：

借：无形资产

贷：财政拨款收入（零余额账户用款额度、应付账款、银行存款等）

预算会计：

借：行政支出（事业支出等）

贷：资金结存（财政拨款预算收入）

2. 自行研发的无形资产。

（1）政府单位自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。政府单位自行研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用。政府单位自行研究开发项目开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，如果最终形成无形资产的，应当确认为无形



资产；如果最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。

(2) 政府单位应当设置“研发支出”科目，核算自行研发项目研究阶段和开发阶段发生的各项支出。该科目下应当分别“研究支出”“开发支出”进行明细核算。

3. 无偿调入的无形资产。

无偿调入的无形资产，

财务会计：

借：无形资产（按照调出方账面价值加上相关税费）

贷：零余额账户用款额度（银行存款等）（按照发生的相关税费等）

无偿调拨净资产（差额）

预算会计：

借：其他支出（实际支付的相关税费）

贷：资金结存（财政拨款预算收入）

【例题 8、判断题】（2020 年卷二）政府单位取得无偿调入的无形资产，应当按照该资产的公允价值加上相关税费作为初始成本。（ ）

【答案】 错误

【解析】 无偿调入的无形资产，在财务会计中，按照调出方账面价值加上相关税费，借记“无形资产”科目，按照发生的相关税费，贷记“零余额账户用款度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目；同时在预算会计中，按照实际支付的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。本题说法错误。

(二) 无形资产的摊销

1. 政府单位应当于取得或形成无形资产时合理确定其使用年限。无形资产的使用年限为有限



的，应当估计该使用年限。无法预见无形资产为政府会计主体提供服务潜力或者带来经济利益期限的，应当视为使用年限不确定的无形资产。

2.政府单位应当对使用年限有限的无形资产进行摊销，但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。使用年限不确定的无形资产不应摊销。

3.对于使用年限有限的无形资产，政府单位应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限：

(1) 法律规定了有效年限的，按照法律规定的有效年限作为摊销年限；

(2) 法律没有规定有效年限的，按照相关合同或单位申请书中的受益年限作为摊销年限；

(3) 法律没有规定有效年限、相关合同或单位申请书也没有规定受益年限的，应当根据无形资产为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的实际情况，预计其使用年限；

(4) 非大批量购入、单价小于1 000元的无形资产，可以于购买的当期将其成本一次性全部转销，计入当期费用。

4.政府单位应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计残值。因发生后续支出而增加无形资产成本的，对于使用年限有限的无形资产，应当按照重新确定的无形资产成本以及重新确定的摊销年限计算摊销额。

5.政府单位应当按月对使用年限有限的无形资产进行摊销。

按月摊销时，按照应摊销金额，

借：业务活动费用（单位管理费用、加工物品、在建工程等）

贷：无形资产累计摊销

(三) 与无形资产有关的后续支出

与无形资产有关的后续支出，符合无形资产确认条件的，应当计入无形资产成本；不符合无形资产确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。



【例题 9、判断题】 政府单位应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计残值。

【答案】 正确

【解析】 政府单位应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计残值。本题说法正确。

【考点 11】公共基础设施和政府储备物资的核算

公共基础设施和政府储备物资属于政府单位控制的经管（即经手管理）资产。不同于政府单位以自身占有、使用方式控制的固定资产和库存物品，经管资产是政府单位以管理方式控制的、供社会公众使用的经济资源，主要包括公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等。

（一）公共基础设施

1. 公共基础设施，是指政府单位为满足社会公共需求而控制的，同时具有以下特征的有形资产：（1）是一个有形资产系统或网络的组成部分；（2）具有特定用途；（3）一般不可移动。

2. 政府单位应当设置“公共基础设施”和“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目。

（1）公共基础设施在取得时，应当按照其本入账，其账务处理与固定资产基本相同。

（2）按月计提公共基础设施折旧时，按照应计提的折旧额，

借：业务活动费用

 贷：公共基础设施累计折旧（摊销）

（3）处置公共基础设施时，

借：资产处置费用（无偿调拨净资产、待处理财产损益等）（处置公共基础设施的账面价值）

 公共基础设施累计折旧（摊销）（已提取的折旧和摊销）



贷：公共基础设施（公共基础设施账面余额）

（二）政府储备物资

1. 政府储备物资，是指政府单位为满足实施国家安全与发展战略、进行抗灾救灾、应对公共突发事件等特定公共需求而控制的，同时具有下列特征的有形资产：（1）在应对可能发生的特定事件或情形时动用；（2）其购入、存储保管、更新（轮换）、动用等由政府及相关部门发布的专门管理制度规范。政府储备物资包括战略及能源物资、抢险抗灾救灾物资、农产品、医药物资和其他重要商品物资，通常情况下由政府单位委托承储单位存储。

2. 政府单位应当设置“政府储备物资”科目，根据需要可在该科目下设置“在库”“发出”等明细科目。

（1）政府储备物资在取得时，应当按照其成本入账，会计处理与库存物品基本一致。

（2）因动用而发出无须收回的政府储备物资的，按照发出物资的账面余额，计入业务活动费用；

（3）因动用而发出需要收回或者预期可能收回的政府储备物资的，单位应当在按规定的质量验收标准收回物资时，将未收回物资的账面余额予以转销计入业务活动费用；

（4）因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的，按照无偿调出政府储备物资的账面余额冲减无偿调拨净资产；

（5）对外销售政府储备物资并将销售收入纳入单位预算统一管理的，应当将发出物资的账面余额计入业务活动费用，将实现的销售收入计入当期收入；

（6）对外销售政府储备物资并按照规定将销售净收入上缴财政的，应当将取得销售价款时大于所承担的相关税费后的差额确认为应缴财政款。

【考点 12】资产处置的核算



贷：待处理财产损益——待处理财产价值 20 000

(3) 支付清理费用时

借：待处理财产损益——处理净收入 5 000

贷：银行存款 5 000

(4) 收到残料变价收入时

借：银行存款 8 000

贷：待处理财产损益——处理净收入 8 000

(5) 结转固定资产处置净收入

借：待处理财产损益——处理净收入 3 000

贷：应缴财政款 3 000

选项 AD 正确。

【考点 13】受托代理资产和受托代理负债的核算

1. 受托代理资产，是指政府单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资和罚没物资等。

2. 政府单位应当设置“受托代理资产”“受托代理负债”科目，对受托代理业务进行核算。

【提示】政府单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的，不通过“受托代理资产”科目核算，应当通过“库存现金”“银行存款”科目进行核算。

【考点 14】待摊费用和预提费用的核算

(一) 待摊费用

1. 待摊费用，是指政府单位已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的费用。待摊费用应当在其受益期限内分期平均摊销，政府单位发生的待摊费用，分摊期在 1 年以内（含 1



年)的,应当通过“待摊费用”科目核算;分摊期在1年以上(不含1年)的,应当通过“长期待摊费用”科目核算。

2.发生待摊费用时,应当按照实际预付的金额,

财务会计:

借:待摊费用(长期待摊费用)

贷:财政拨款收入(零余额账户用款额度、银行存款等)

预算会计:

借:行政支出(事业支出等)

贷:资金结存(财政拨款预算收入)

3.按照受益期限分期平均摊销时,按照摊销金额,

借:业务活动费用(单位管理费用等)

贷:待摊费用(长期待摊费用)

【提示】如果某项待摊费用已经不能使政府单位受益,应当将其摊余金额一次全部转入当期费用。

借:业务活动费用(单位管理费用等)(摊销金额)

贷:待摊费用(长期待摊费用)

(二) 预提费用

1.预提费用,是指政府单位预先提取的已经发生但尚未支付的费用。

2.政府单位应当设置“预提费用”科目。事业单位按规定从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费,也通过本科目核算。

【提示】事业单位计提的借款利息费用,通过“应付利息”“长期借款”科目核算,不通



过本科目核算。

3.具体业务账务处理：

(1) 事业单位按规定从科研项目收入中提取项目间接费用或管理费时，按照提取的金额，

财务会计：

借：单位管理费用等

贷：预提费用——项目间接费用或管理费

预算会计：

借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费

贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费

实际使用计提的项目间接费用或管理费时，按照实际支付的金额，

财务会计：

借：预提费用——项目间接费用或管理费

贷：银行存款（库存现金等）

预算会计：

借：事业支出等

贷：资金结存

(2) 政府单位按期预提租金等其他预提费用时，按照预提的金额，

借：业务活动费用（单位管理费用等）

贷：预提费用

实际支付款项时，按照支付金额，

财务会计：



借：预提费用

贷：零余额账户用款额度（银行存款等）

预算会计：

借：行政支出（事业支出等）

贷：资金结存（财政拨款预算收入）

【考点 15】借款的核算

借款是事业单位从银行或其他金融机构等借入的款项。事业单位应当在财务会计下设置“短期借款”“长期借款”“应付利息”等科目，在预算会计下设置“债务预算收入”和“债务还本支出”科目。其中，事业单位借入的期限在 1 年以内（含 1 年）的借款，通过“短期借款”科目核算；借入的期限超过 1 年（不含 1 年）的借款，通过“长期借款”科目核算，“长期借款”科目下应当设置“本金”和“应计利息”明细科目。

（一）取得借款

事业单位借入各种短期、长期借款时，应当按照实际借入的本金金额，

财务会计：

借：银行存款

贷：短期借款（长期借款——本金）

预算会计：

借：资金结存——货币资金

贷：债务预算收入

（二）计提借款利息

事业单位应当按照借款本金和合同或协议约定的利率按期计提借款利息。



1.为购建固定资产等工程项目借入的专门借款的利息。

事业单位为购建固定资产等工程项目借入专门借款的，对于发生的专门借款利息，应当按照借款利息减去尚未动用的借款资金产生的利息收入后的金额，属于工程项目建设期间发生的，计入工程成本；不属于工程项目建设期间发生的，计入当期费用。

2.其他借款的利息。

事业单位除工程项目专门借款以外的其他借款计提的利息，应当计入当期费用。

(三) 偿还借款

事业单位偿还各项短期、长期借款时，应当按照偿还的借款本金，

财务会计：

借：短期借款（长期借款——本金）

（长期借款——应计利息）（到期一次还本付息长期借款的利息）

贷：银行存款（还款总金额）

预算会计：

借：债务还本支出（支付的本金金额）

其他支出（支付的利息金额）

贷：资金结存——货币资金（支付总金额）

【考点 16】合并财务报表

(一) 合并财务报表的概念和构成

1.合并财务报表，是指反映合并主体和其全部被合并主体形成的报告主体整体财务状况与运行情况的财务报表。合并主体，是指有一个或一个以上被合并主体的政府会计主体。被合并主体，是指符合《政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报》规定的纳入合并主体合



并范围的会计主体。

2.合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并收入费用表和附注。

【例题 11、单选题】（2019 年真题）不属于政府会计中事业单位合并财务报表体系组成部分的是（ ）。

A.合并资产负债表

B.附注

C.合并收入费用表

D.合并利润表

【答案】 D

【解析】合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并收入费用表和附注。选项 D 不属于政府会计中事业单位合并财务报表体系的组成部分。

（二）合并财务报表的分类和编制主体

1.合并财务报表按照合并级次分为部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表和行政区政府合并财务报表。

2. 部门（单位）合并财务报表由部门（单位）负责编制；本级政府合并财务报表由本级政府财政部门负责编制。各级政府财政部门既负责编制本级政府合并财务报表，也负责编制本级政府所辖行政区政府合并财务报表。

（三）合并程序

1.一般合并程序

（1）合并财务报表应当以合并主体和其被合并主体的财务报表为基础，根据其他有关资料加以编制。



(2) 合并财务报表应当以权责发生制为基础编制。合并主体和其合并范围内被合并主体个别财务报表应当采用权责发生制基础编制，按规定未采用权责发生制基础编制的，应当先调整为权责发生制基础的财务报表，再由合并主体进行合并。

编制合并财务报表时，应当将合并主体和其全部被合并主体视为一个会计主体，遵循政府会计准则制度规定的统一的会计政策。合并范围内合并主体、被合并主体个别财务报表未遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的，应当先调整为遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的财务报表，再由合并主体进行合并。

(3) 编制合并财务报表的程序主要包括以下环节：

- ①根据上述有关编制基础和统一会计政策的要求，对需要进行调整的个别财务报表进行调整，以调整后的个别财务报表作为编制合并财务报表的基础；
- ②将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目进行逐项合并；
- ③抵销合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响。

2. 报告期内被合并主体变动的处理

(1) 对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被合并主体，合并主体应当将其报告期内的收入、费用项目金额包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。对于在报告期内因划转而不再纳入合并范围的被合并主体，其报告期内的收入、费用项目金额不包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。

(2) 在报告期内，被合并主体撤销的，其期初资产、负债和净资产项目金额应当包括在合并资产负债表的期初数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额应当包括在本期合并收入



费用表的本期数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额所引起的净资产变动金额应当包括在合并资产负债表的期末数中。

【例题 12、判断题】对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被合并主体，合并主体应当将其报告期内的收入、费用项目金额包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数也应当进行调整。

【答案】错误

【解析】对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被合并主体，合并主体应当将其报告期内的收入、费用项目金额包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。

（四）部门（单位）合并财务报表

1.合并范围

部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门（单位）为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。

【提示】部门（单位）所属的企业不纳入部门（单位）合并财务报表的合并范围。

2.合并程序

（1）部门（单位）合并资产负债表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别资产负债表或合并资产负债表为基础，在抵销内部业务或事项对合并资产负债表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。编制部门（单位）合并资产负债表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的债权（含应收款项坏账准备）、债务项目，以及其他业务或事项对部



门（单位）合并资产负债表的影响。

（2）部门（单位）合并收入费用表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别收入费用表或合并收入费用表为基础，在抵销内部业务或事项对合并收入费用表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。编制部门（单位）合并收入费用表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的收入、费用项目。

第十九章《民间非营利组织会计》

【基本结构】

- 19.1 民间非营利组织会计概述
- 19.2 民间非营利组织特定业务的核算
- 19.3 民间非营利组织的财务会计报告

【考情分析】

本章包括“民间非营利组织会计概述、民间非营利组织特定业务的核算和民间非营利组织的财务会计报告”共三节内容，考试中主要以客观题形式考察，属于本门课程中的非重点章，估计分值为2分左右。

【2021年教材的主要变化】

本章内容无变化。

【考点1】民间非营利组织的概念和特征

（一）民间非营利组织的概念

民间非营利组织是指通过筹集社会民间资金举办、不以营利为目的，从事教育、科技、文化、



卫生、宗教等社会公益事业，提供公共产品的社会服务组织。

（二）民间非营利组织的特征

1. 该组织不以营利为宗旨和目的；
2. 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报；
3. 资源提供者不享有该组织的所有权。

【考点 2】民间非营利组织会计的特点

- （1）以权责发生制为会计核算基础；
- （2）在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础。
- （3）会计要素不应包括所有者权益和利润，而是设置了净资产这一要素。

【考点 3】民间非营利组织会计核算的基本原则

客观性原则、相关性原则、实质重于形式原则、一贯性原则、可比性原则、及时性原则、可理解性原则、配比性原则、历史成本原则、谨慎性原则、划分费用性支出与资本性支出原则以及重要性原则等基本原则。

【考点 4】民间非营利组织的会计要素

- （1）反映财务状况的会计要素包括资产、负债和净资产，其会计等式为：

资产-负债=净资产

- （2）反映业务活动情况的会计要素包括收入和费用，

其会计等式为：

收入-费用=净资产变动额

【考点 5】受托代理业务的核算

【提示】设置“受托代理资产”和“受托代理负债”科目进行核算。



【例题 1·多选题】2020 年 12 月 10 日，甲民间非营利组织按照与乙企业签订的一份捐赠协议，向乙企业指定的一所贫困小学捐赠电脑 50 台，该组织收到乙企业捐赠的电脑时进行的下列会计处理中，正确的有（ ）。

- A.确认固定资产
- B.确认受托代理资产
- C.确认捐赠收入
- D.确认受托代理负债

【答案】BD

【解析】甲民间非营利组织在该项业务当中，只是起到中介人的作用，应作为受托代理业务核算，收到受托代理资产时，应该确认受托代理资产和受托代理负债。

【例题 2、判断题】(2020 年卷二) 甲基金会与乙企业签订一份协议，约定乙企业通过甲基金会向丙希望小学捐款 30 万元，甲基金会在收到乙企业汇来的捐赠款时应确认捐赠收入。
()

【答案】错误

【解析】该事项属于甲基金会的受托代理业务，甲基金会在收到乙企业汇来的捐赠款时，应作以下会计分录（单位：万元）：

借：银行存款——受托代理资产 30
 贷：受托代理负债 30

本题表述错误。

【考点 6】捐赠收入的核算

1.捐赠的特征



2. 捐赠收入的分类

捐赠收入根据相关资产提供者对资产的使用是否设置了限制,划分为限定性收入和非限定性收入分别进行核算。

3. 捐赠承诺

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。

4. 劳务捐赠

对于民间非营利组织接受的劳务捐赠,不予确认,但应当在会计报表附注中作相关披露。

5. 捐赠收入的账务处理

民间非营利组织为了核算其接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入,应当设置“捐赠收入”科目;并按照捐赠收入是否存在限制,在“捐赠收入”科目下设置“限定性收入”和“非限定性收入”明细科目分别核算限定性捐赠收入和非限定性捐赠收入。在会计期末,应当将该科目中“非限定性收入”明细科目当期贷方发生额转入“非限定性净资产”科目,将该科目中“限定性收入”明细科目当期贷方发生额转入“限定性净资产”科目。期末结转后该科目无余额。

【例题 3、判断题】(2020 年卷三)民间非营利组织对于捐赠承诺,应作为捐赠收入予以确认。()。

【答案】错误

【解析】民间非营利组织对于捐赠承诺,不应予以确认。本题说法错误。

【例题 4、判断题】(2019 年真题)民间非营利组织接受捐赠的固定资产,捐赠方没有提供相关凭据的,应以公允价值计量。



【答案】 正确

【解析】 民间非营利组织接受捐赠的固定资产，捐赠方没有提供相关凭据的，应以公允价值计量。本题说法正确。

【例题 5、判断题】 (2018 年) 民间非营利组织接受劳务捐赠时，按公允价值确认捐赠收入。

()

【答案】 错误

【解析】 对于民间非营利组织接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。本题说法错误。

【例题 6、判断题】 (2018 年) 民间非营利组织接受捐赠后，因无法满足捐赠所附条件而将部分捐赠退还给捐赠人时，应冲减捐赠收入。()

【答案】 错误

【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实义务时（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。本题说法错误。

【例题 7、多选题】 下列各项中，民间非营利组织应确认捐赠收入的有 ()。

- A. 接受志愿者无偿提供的劳务
- B. 收到捐赠人未限定用途的物资
- C. 收到捐赠人的捐赠承诺函
- D. 收到捐赠人限定了用途的现金

(2017 年)

【答案】 BD



【解析】民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠，不予以确认，选项 A 错误；捐赠承诺不能确认为捐赠收入，选项 C 错误。

【考点 7】会费收入的核算

民间非营利组织为了核算其根据章程等的规定向会员收取的会费收入，应当设置“会费收入”科目。

【例题 8、单选题】（2019 年真题）甲社会团体的管理规定，每位会员每年应缴会费 1200 元，2×18 年 12 月 25 日，甲社团收到 w 会员缴纳的 2×17 年至 2×19 年会费共 3600 元。不考虑其他因素，2×18 年甲社会团体应确认的会费收入为（ ）。

A.2400 B.1200 C.3600 D.0

【答案】 B

【解析】2×18 年甲社会团体应确认的会费收入为当年应收的会费 1200 元，选项 B 正确。

【例题 9、判断题】民间非营利组织应将预收的以后年度会费确认为负债。（ ）

（2017 年）

【答案】 正确

【解析】民间非营利组织应将预收的以后年度会费确认为预收账款。本题正确。

【考点 8】业务活动成本的核算

1. 发生的业务活动成本，应当借记“业务活动成本”科目，贷记“现金”、“银行存款”、“存货”、“应付账款”等科目。

2. 会计期末，将“业务活动成本”科目的余额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记“业务活动成本”科目。



【考点 9】净资产的核算

(一) 净资产的分类

按照是否受到限制，民间非营利组织的净资产分为**限定性净资产和非限定性净资产**。

(二) 限定性净资产的核算

民间非营利组织应当设置“限定性净资产”科目来核算本单位的限定性净资产。

1. 期末结转限定性收入

2. 限定性净资产的重分类

如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产，借记“限定性净资产”科目，贷记“非限定性净资产”科目。

(三) 非限定性净资产的核算

1. 期末结转非限定性收入和成本费用项目

(1) 期末结转非限定性收入。

(2) 期末结转成本费用项目。

2. 限定性净资产的重分类

如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类。

3. 调整以前期间非限定性收入、费用项目

【例题 10、判断题】（2020 年卷一）甲基金会经与捐赠人协商，捐赠人同意将原限定捐赠给特定群体的款项转为由基金会自主支配。甲基金会应将该限定性净资产重分类为非限定性净资产。（ ）

【答案】 正确

【解析】 民间非营利组织的限定性净资产如果其限制已经解除，应当对净资产进行重新



分类，将限定性净资产转为非限定性净资产。本题表述正确。

【考点 10】民间非营利组织财务会计报告的构成

民间非营利组织的会计报表至少应当包括**资产负债表、业务活动表和现金流量表**三张基本报表，同时民间非营利组织还应当编制会计报表附注。

