

高级会计师资格考评结合考试

GAOJI KUAIJISHI ZIGE KAOPING
JIEHE KAOSHI

高级会计实务科目 考试辅导用书

GAOJI KUAIFI SHIWU KEMU KAOSHI
FUDAO YONGSHU

中国会计学会 ● 编

2007

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

高级会计师资格考评结合考试

高级会计实务科目 考试辅导用书

2007

中国会计学会 编

 大连出版社

内 容 简 介

本书根据《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试大纲(2007)》的内容,结合财政部新会计准则和近几年考试试题及其参考答案的特点编写,在2006年的基础上又增加了部分内容。全书共分十一章,包括会计、财务管理、内部会计控制、会计税收及相关法规,全书均为案例分析题,针对案例中的重点、难点、疑点问题进行较为详细的分析与提示,可为考生参加2007年的高级会计实务考试提供辅导和指南。

© 中国会计学会 2007

图书在版编目(CIP)数据

高级会计实务科目考试辅导用书 / 中国会计学会编. —3版. —大连:大连出版社,2007.6

ISBN 978-7-80684-312-3

I 高... II. 中... III. 会计学—会计师—资格考核—自学参考资料
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 080516 号

责任编辑:王天华 魏 悦 李发明
封面设计:张 金
责任校对:刘春艳

出版发行者:大连出版社

地址:大连市西岗区长白街10号

邮编:116011

电话:(0411)83627430/83620941

传真:(0411)83610391

网址:<http://www.dl-press.com>

电子信箱:cbs@dl.gov.cn

印刷者:沈阳全成广告印务有限公司

经销者:各地新华书店

幅面尺寸:185mm×260mm

印 张:20.5

字 数:460千字

出版时间:2005年6月第1版

2007年6月第3版

印刷时间:2007年6月第3次印刷

书 号:ISBN 978-7-80684-312-3

定 价:38.00元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83620941
版权所有·侵权必究

前 言

为了帮助广大考生了解和掌握《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试大纲(2007)》(以下简称考试大纲)的全部内容,提高考生对高级会计实务中有关问题的分析和判断能力,中国会计学会组织有关专家编写了《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试辅导用书(2007)》。

《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试辅导用书(2007)》系根据新的考试大纲的内容,结合2005年、2006年试点考试试题及其参考答案的特点编写。全书共分十一章,全部为案例分析题,针对案例中的重点、难点、疑点问题进行较为详细的分析与提示,可为考生参加2007年的高级会计实务科目考试提供辅导和指南。

本书是中国会计学会直接面向考生、为考生服务的一种尝试,在去年的基础上,又根据新的大纲进行了修改与完善。学会将发挥自身的智力优势,加强对考生的正面引导,努力为广大会计人员提供高质量的辅导用书。

由于时间所限,不足之处仍在所难免,敬请读者批评指正,以便修订时进一步完善。

中国会计学会

2007年6月

2007 年高级会计师资格考试网上辅导招生

权威辅导机构 强大师资阵容 视听学习同步 二十四小时答疑

◆ 权威的辅导机构——www.esnai.net

上海国家会计学院是全国高级会计领军人才培训基地,由前总理朱镕基倡导设立,以建设国际一流会计学院为己任,在业界享有中国高级会计人才黄埔军校之美誉。

◆ 精英的师资阵容

名师、博士领衔:郑庆华(会计部分)、丁度(财管部分)、郭永清(内控及法规部分)

◆ 物超所值的价格

班次	正常价(RMB)
高级会计师综合及案例班	600
高会考试锦囊班	450

优惠政策:

1. 凡注册缴费的学员均可获得《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试辅导用书精讲 2007》(上海国家会计学院编)一本,我院通过邮局统一寄送。

2. 7 月 30 日前报名高级会计师综合及案例班免费赠送高会考试锦囊班(内部参考资料)。

3. 已购买(1)《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试辅导用书 2007》(中国会计学会编)

(2)《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试辅导用书精讲 2007》(上海国家会计学院编)

(3)《高级会计师资格考评结合考试——高级会计实务科目考试考前模拟试题 2007》(上海国家会计学院编)的学员,均可获得随书赠送的 50 元面值的优惠卡一张,用于冲抵本课程学费。

4. 优惠卡只能使用 1 张。

◆ 精心设计的课程(预计 6 月份上传新课件)

高级会计师综合及案例班内容及特色

上海国家会计学院高级会计实务考前辅导秉承“强强合作”风格,与权威部门合作推出精品课程。以例题解析大纲内容,以案例分析为中心,强化学员专业判断和实务操作能力。课程内容包括文本及视频,文本包括本章概述、知识点讲解、案例分析及跨章节综合案例分析。考前邀请相关专家作命题预测,目标是让学员在 2007 年高级会计师考试时可以从本课程所授内容中尽可能找到解题思路,轻松通过高会实务开卷考试。

高会考试锦囊班内容及特色

考试锦囊班将延续以前年度的覆盖准确度,但是将变更形式。高会锦囊班分为上下两部分,上半

部分为重点提示,为视频讲解形式,学员可自行下载。但为加密形式,不可以共享及打印,只能在注册交费学员的电脑上播放。下半部分典型例题讲解,为 PDF 文档形式,可以打印,方便大家带进考场参考。考试锦囊班推出后,不但满足了有特定需求考生的要求,同时也有效保障了付费学员的权益,一定程度上将遏制盗版的流传。未付费报名的学员将无法得到考试锦囊上半部分的重点提示内容。

所有学员还能够享受到如下服务:

- ☆ 登录学习不限次数、不限时间
- ☆ 资源库
- ☆ 二十四小时及时互动的答疑服务
- ☆ 历年试题汇总
- ☆ 大量优质的练习题和模拟试卷
- ☆ 辅导书与网络辅导配套

◆ 报名方式

1. 通过邮局汇款至上海国家会计学院实行交费:

收款人:蔡志伟 邮政编码:201702

地址:上海市青浦区徐泾镇蟠龙路 200 号上海国家会计学院

2. 通过银行汇款至上海国家会计学院转账交费

收款人:上海国家会计学院 开户行:兴业银行虹桥支行
账号:216240101400026507

3. 实地交费

上海国家会计学院行政财务部(在交费时需提供订单号,直接索取发票)

地址:上海市青浦区徐泾镇蟠龙路 200 号上海国家会计学院 CD 区财务部

时间:每周一至五上午 9:30—16:00

联系人:财务部

4. 通过各地学习卡代理机构交费

附:汇款注意事项

汇款时请务必在附言栏里注明您的订单号,我们会在收到汇款后为您开通相应的课程。为尽快为您开通课程,烦请各位学员将您的汇款凭单传真给我们。

备注附言栏注明:订单号、用户名(不必注明登录密码等其他信息,以免他人盗用)

◆ 联系我们

地址:上海市青浦区徐泾镇蟠龙路 200 号

邮编:201702

教务咨询传真:(021)69768032 69768044

教务咨询电话:(021)69768053 69768054

网址:www.esnai.net

E-mail:ellearn@snai.edu

目 录

1	第一章 资产减值
27	第二章 收入
47	第三章 或有事项
65	第四章 所得税
73	第五章 企业合并
83	第六章 财务会计报告
143	第七章 行政事业单位财务与会计
177	第八章 战略财务与财务分析
211	第九章 资金管理
233	第十章 内部控制制度
255	第十一章 会计、税收及相关法规
273	附录 1 高级会计实务试题及分析提示(2006 年)
299	附录 2 高级会计实务试题及分析提示(2005 年)

第一章

资产减值

案例一

资料

假定甲公司 20×7 年 9 月 1 日与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同,合同约定,20×8 年 1 月 20 日,甲公司应按每台 300 000 元的价格(不含增值税,下同)向乙公司提供 W1 型机器 12 台。

20×7 年 12 月 31 日,甲公司 W1 型机器的成本(不含增值税)为 3 920 000 元,数量为 14 台,单位成本为 280 000 元。

根据甲公司销售部门提供的资料表明,向乙公司销售的 W1 型机器的平均运杂费等销售费用为 1 200 元/台;向其他客户销售 W1 型机器的平均运杂费等销售费用为 1 000 元/台,假定不发生相关税费。

20×7 年 12 月 31 日,W1 型机器的市场销售价格为 320 000 元/台。

要求

确定 20×7 年 12 月 31 日甲公司 W1 型机器的可变现净值。

分析与提示

《企业会计准则第 1 号——存货》规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。企业确定存货的可变现净值,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的,超出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。

在本例中,能够证明 W1 型机器的可变现净值的确凿证据是甲公司与乙公司签订的有关 W1 型机器的销售合同、市场销售价格资料、账簿记录和公司销售部门提供的有关销售费用的资料等。

根据该销售合同规定,库存的 W1 型机器中的 12 台的销售价格已由销售合同约定,其余 2 台并没有由销售合同约定。因此,在这种情况下,对于销售合同约定的数量(12 台)的 W1 型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格 280 000 元/台为基础确定,而对于超出部分(2 台)的 W1 型机器的可变现净值应以市场销售价格 320 000 元/台为基础确定。

$$\text{W1 型机器的可变现净值} = (280\,000 \times 12 - 1\,200 \times 12) + (320\,000 \times 2 - 1\,000 \times 2)$$

$$= (3\,360\,000 - 14\,400) + (640\,000 - 2\,000)$$

$$= 3\,345\,600 + 638\,000$$

$$= 3\,983\,600 (\text{元})$$

案例二

资料

20×7年12月31日,甲公司库存原材料——A材料的账面成本为1 200 000元,单位成本为12 000元,数量为100件,可用于生产100台W2型机器。A材料的市场销售价格为11 000元,假定销售A材料不发生销售费用和相关税费。

A材料市场销售价格下跌,导致用A材料生产的W2型机器的市场销售价格也下跌,由此造成W2型机器的市场销售价格由30 000元/台降为27 000元/台,但生产成本仍为28 000元。将每件A材料加工成W2型机器尚需投入16 000元,估计发生运杂费等销售费用1 000元/台。假定销售W2型机器不发生相关税费。

要求

确定20×7年12月31日A材料的可变现净值。

分析与提示

《企业会计准则第1号——存货》规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。企业确定存货的可变现净值,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。为生产而持有的材料等,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的,超出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。

根据上述资料,可按照以下步骤确定A材料的可变现净值。

第一步,计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值

$$\begin{aligned}\text{W2型机器的可变现净值} &= \text{W2型机器估计售价} - \text{估计销售费用} - \text{估计相关税费} \\ &= 27\,000 \times 100 - 1\,000 \times 100 = 2\,600\,000 (\text{元})\end{aligned}$$

第二步,将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较

W2型机器的可变现净值2 600 000元小于其成本2 800 000元,即A材料价格的下降表明W2型机器的可变现净值低于成本,因此A材料应当按可变现净值计量。

第三步,计算该原材料的可变现净值

$$\begin{aligned}\text{A材料的可变现净值} &= \text{W2型机器的售价总额} - \text{将A材料加工成W2型机器尚需投入的成本} \\ &\quad - \text{W2型机器的估计销售费用} - \text{W2型机器的估计相关税费} \\ &= 27\,000 \times 100 - 16\,000 \times 100 - 1\,000 \times 100 = 1\,000\,000 (\text{元})\end{aligned}$$

案例三

资料

20×7年12月31日,甲公司B材料的账面金额为100 000元,由于B材料市场价格下跌,导致由B材料生产的W3型机器的可变现净值低于其成本。B材料的预计可变现净值为80 000元,由此计提存货跌价准备20 000元。

假定:(1)20×8年6月30日,B材料的账面成本为100 000元,由于B材料市场价格有所上升,使得B材料的预计可变现净值为95 000元;(2)20×8年12月31日,B材料的账面成本为100 000元,由于B材料市场价格进一步上升,预计B材料的可变现净值为111 000元。

要求

1. 确定20×8年6月30日甲公司B材料应否计提存货跌价准备,并作出相应的会计处理。
2. 确定20×8年12月31日甲公司B材料应否计提存货跌价准备,并作出相应的会计处理。

分析与提示

《企业会计准则第1号——存货》规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

企业确定存货的可变现净值,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。为生产而持有的材料等,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。

为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的,超出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。

资产负债表日,企业应当确定存货的可变现净值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的,减记的金额应当予以恢复,并在原已计提的存货跌价准备金额内转回,转回的金额计入当期损益。

1. 20×8年6月30日,由于B材料市场价格有所上升,B材料的可变现净值有所恢复,应计提的存货跌价准备为5 000元($100\,000 - 95\,000$),则当期应冲减已计提的存货跌价准备15 000元($20\,000 - 5\,000$)且小于已计提的存货跌价准备(20 000元),因此,应转回的存货跌价准备为15 000元。

会计分录为：

借：存货跌价准备	15 000
贷：资产减值损失——存货减值损失	15 000

2. 20×8年12月31日，B材料的可变现净值又有所恢复，应冲减存货跌价准备为11 000元(111 000 - 100 000)，但是对B材料已计提的存货跌价准备的余额为5 000元，因此，当期应转回的存货跌价准备为5 000元而不是11 000元(即以将对B材料已计提的“存货跌价准备”余额冲减至零为限)。

会计分录为：

借：存货跌价准备	5 000
贷：资产减值损失——存货减值损失	5 000

案例四

资料

甲公司是上市公司，主要从事家用汽车的生产和销售。2008年12月31日，甲公司部分资产资料如下：

1. 应收票据1 200万元。其中，应收A公司800万元(单项金额重大)、应收B公司100万元(单项金额非重大)、应收C公司300万元(单项金额重大)。

应收A公司的票款尚未到期，A公司财务状况良好，没有确切证据表明A公司到期不会支付票款。应收B公司的票款尚未到期，B公司因遭受严重自然灾害，有确切的证据表明B公司财务状况恶化，票据到期时无法支付票款。应收C公司的票款已逾期，C公司资金周转困难，有确切的证据表明C公司无法支付票款。

2. 存货成本2 100万元。其中，产成品180辆汽车，单位成本10万元；原材料300万元。

产成品180辆汽车中，160辆汽车签订有不可撤销的销售合同，合同价格为每辆汽车15万元；其余20辆汽车没有签订不可撤销的销售合同，市场价格为每辆8万元；销售每辆汽车预计将发生销售费用及相关税费0.5万元。

原材料300万元，全部为生产汽车而持有，预计可生产汽车40辆。将原材料加工成汽车，每辆汽车尚需发生加工费用1.8万元；每辆汽车的销售价格预计为10万元，销售每辆汽车预计将发生销售费用及相关税费0.5万元。

3. 采用成本法核算的对D公司长期股权投资1 800万元。

长期股权投资是2007年1月1日开始投入的，在活跃市场中没有报价。甲公司拥有D公司有表决权资本的60%，采用成本法核算。自2008年年初开始，D公司由于所处行业生产技术发生重大变化，D公司已失去竞争能力，拟于2009年进行清理整顿。2008年12月31日，如果将此项长期股权投资出售，出售价格预计为1 400万元，与出售长期股权投资有关的税费预计为10万元；如果继续持有此项投资，预计在持有期间和处置投资时形成的未来现

现金流量的现值总额为 1 350 万元。

4. 作为持有至到期投资核算的单项金额重大的债券投资 600 万元。

持有至到期投资是购入 E 公司发行并上市交易的公司债券。E 公司 2006 年度发生亏损 10 万元,2007 年度发生亏损 14 万元。2008 年 12 月 31 日,甲公司预计该项持有至到期投资预计未来现金流量现值为 550 万元。

要求

判断甲公司各项资产是否发生了减值,并简要说明理由。

分析与提示

1. 本案例 1,甲公司应收 A 公司 800 万元没有发生减值,应收 B 公司 100 万元发生减值,应收 C 公司 300 万元发生减值。

要分析判断应收票据是否发生减值,首先,应当判断单项应收票据金额是否重大。对于单项金额重大的应收票据,应当单独进行减值测试。有客观证据表明其发生了减值的,应当根据其未来现金流量现值低于其账面价值的差额,确认减值损失,计提坏账准备。对于单项金额非重大的应收票据可以单独进行减值测试,确定减值损失,计提坏账准备;也可以与经单独测试后未减值的其他应收款项一起按类似信用风险特征划分为若干组合,再按这些应收款项组合在资产负债表日余额的一定比例计算确定减值损失,计提坏账准备。企业应当根据以前年度与之相同或相类似的、具有类似信用风险特征的应收款项组合的实际损失率为基础,结合现时情况确定本期各项组合计提坏账准备的比例,据此计算本期应计提的坏账准备。因此,本案例的关键在于分析判断应收票据是否存在发生减值的迹象。

(1)甲公司应收票据 1 200 万元中,应收 A 公司 800 万元单项金额重大且尚未到期,A 公司财务状况良好,甲公司没有确切证据表明 A 公司到期不会支付票款。因此,甲公司应收 A 公司 800 万元不存在发生减值的迹象,没有发生减值,不应对其计提坏账准备。

(2)甲公司应收 B 公司 100 万元单项金额非重大且尚未到期,B 公司因遭受严重自然灾害,甲公司有确切证据表明 B 公司财务状况恶化,票据到期时无法支付票款。因此,甲公司应收 B 公司 100 万元存在发生减值的迹象,有可能已经发生减值。甲公司可以对其单独进行减值测试,确定减值损失,计提坏账准备,也可以与经单独测试后未减值的其他应收款项(包括应收票据)一起按类似信用风险特征划分为若干组合,再按这些应收款项组合在资产负债表日余额的一定比例计算确定减值损失,计提坏账准备。根据应收款项组合余额的一定比例计算确定的坏账准备,应当反映各项目实际发生的减值损失,即各项组合的账面价值超过其未来现金流量现值的金额。

(3)甲公司应收 C 公司 300 万元单项金额重大且已逾期,C 公司资金周转困难,甲公司有确切证据表明 C 公司无法支付票款。因此,甲公司应收 C 公司 300 万元存在发生减值的迹象,有可能已经发生减值,应当计算确定应收 C 公司款项预计未来现金流量的现值,并按照预计未来现金流量的现值低于账面价值的差额计提坏账准备。

2. 本案例 2,甲公司签订有不可撤销销售合同的 160 辆汽车没有发生减值,没有签订不

可撤销销售合同的 20 辆汽车发生减值,原材料 300 万元没有发生减值。

(1) 甲公司产成品 180 辆汽车中,160 辆汽车签订有不可撤销的销售合同,合同价格为每辆汽车 15 万元,销售每辆汽车预计发生销售费用及相关税费 0.5 万元。可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。企业预计的销售存货现金流量,并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费,以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出,构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量,扣除这些抵减项目后,才能确定存货的可变现净值。本案例中,签订有不可撤销销售合同的 160 辆汽车,其可变现净值为 14.5 万元($15 - 0.5$),高于其单位成本 10 万元。因此,甲公司签订有不可撤销销售合同的 160 辆汽车没有发生减值,不应计提存货跌价准备。

(2) 甲公司没有签订不可撤销销售合同的 20 辆汽车,其可变现净值,应当等于在正常生产经营过程中,该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额。本案例中,没有签订不可撤销销售合同的 20 辆汽车,市场价格为每辆汽车 8 万元,销售每辆汽车预计发生销售费用及相关税费 0.5 万元,可变现净值为 7.5 万元($8 - 0.5$),低于其单位成本 10 万元。因此,甲公司没有签订不可撤销销售合同的 20 辆汽车发生减值,按规定应计提存货跌价准备。

(3) 甲公司原材料 300 万元,全部为生产汽车而持有,属于需要经过加工的材料存货。其可变现净值,应当等于在正常生产经营过程中,所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额。本案例中,300 万元原材料,预计可生产汽车 40 辆,单位原材料成本为 7.5 万元($300/40$);将原材料加工成汽车,每辆汽车尚需发生加工费用 1.8 万元;每辆汽车单位成本预计为 9.3 万元($7.5 + 1.8$)。每辆汽车的销售价格预计为 10 万元,销售费用及相关税费预计为 0.5 万元,可变现净值为 9.5 万元($10 - 0.5$),高于其单位成本 9.3 万元。因此,甲公司原材料没有发生减值,应按成本计量,不应计提存货跌价准备。

3. 本案例 3,甲公司采用成本法核算的长期股权投资 1 800 万元发生了减值。

要判断甲公司持有的、在活跃市场中没有报价的对 D 公司长期股权投资是否发生减值,首先应当判断是否有客观证据表明该项长期股权投资发生减值。本案例中,甲公司采用成本法核算的长期股权投资 1 800 万元,自 2008 年初开始,D 公司由于所处行业生产技术发生重大变化,D 公司已失去竞争能力,并将于 2009 年进行清理整顿。据此可以初步判断,甲公司持有的此项长期股权投资有可能发生减值,应当计算确定其可收回金额,并与其账面价值进行比较。

可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到预定可使用状态所发生的直接费用等。在确定长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额时,企业应当根据不同的情况确定:通常情况下,企业应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定;不存在销售协议但存

在资产活跃市场的,应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定;在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下,应当以可获取的最佳信息为基础,估计资产的公允价值减去处置费用后的净额,该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。

本案例中,2008年12月31日,该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额为1 390万元($1\,400 - 10$),高于该项长期股权投资预计未来现金流量的现值1 350万元,因此,应当以该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额1 390万元作为其可收回金额。该项长期股权投资的账面价值为1 800万元,超过其可收回金额1 390万元。因此,甲公司对D公司的长期股权投资已经发生减值,按规定应当计提长期股权投资减值准备。

4. 本案例4,甲公司作为持有至到期投资核算的单项金额重大的债券投资600万元发生了减值。

要判断甲公司作为持有至到期投资核算的债券投资是否发生减值,首先应当判断是否存在持有至到期投资发生减值的迹象。通常情况下,发行方或债务人发生严重财务困难;债务人违反了合同条款,如偿付利息或本金发生违约或逾期等;债权人出于经济或法律等方面因素的考虑,对发生财务困难的债务人作出让步;债务人可能倒闭或进行其他债务重组;因发行方发生重大财务困难,该金融资产无法在活跃市场继续交易等,均可能表明该金融资产发生减值。

本案例中,甲公司持有E公司发行并上市交易的公司债券。E公司2006年度发生亏损10万元,2007年度发生亏损14万元。据此可以初步判断,甲公司持有的作为持有至到期投资核算的债券投资有可能发生减值。甲公司持有的对E公司债券投资单项金额重大,应当对其单独进行减值测试,计算确定其预计未来现金流量的现值,并与其账面价值进行比较。2008年12月31日,甲公司预计该持有至到期投资预计未来现金流量现值为550万元,低于其账面价值600万元。因此,甲公司该持有至到期投资已经发生减值,按规定应当计提持有至到期投资减值准备。

案例五

资料

乙公司系上市公司,主要从事家用电器的生产和销售。2008年12月31日,乙公司部分资产资料如下:

1. 应收账款900万元。其中,应收Y公司700万元(单项金额重大)、应收Z公司200万元(单项金额非重大)。

乙公司为Y公司的母公司,该笔应收账款账龄为1年,有确切证据表明Y公司财务状况严重恶化,不能按期支付款项,并且没有证据表明Y公司计划对该款项进行债务重组。乙公司与Z公司不存在关联方关系,该笔应收账款账龄为6个月,Z公司财务状况良好。

2. 作为可供出售金融资产核算的单项金额重大的股权投资 300 万元。

可供出售金融资产是购入 K 公司的股票。K 公司由于生产经营管理不善,已于 2008 年 10 月发布预亏公告。2008 年 12 月 31 日,乙公司预计该项可供出售金融资产预计未来现金流量现值为 240 万元。

3. 由于市场竞争加剧、消费者偏好改变,加之豪华型家用汽车研发失败,乙公司管理层被迫做出决定,在 2009 年度处置与研发豪华型家用汽车相关的机器设备。2008 年 12 月 31 日,该批机器设备的账面原价为 260 万元,已计提累计折旧 150 万元,未计提减值准备;现在进行处置预计将发生清理费用 8 万元,回收残料价值 12 万元。

要求

判断乙公司各项资产是否发生了减值,并简要说明理由。

分析与提示

1. 本案例 1,乙公司应收 Y 公司 700 万元发生减值,应收 Z 公司 200 万元没有发生减值。

(1)乙公司应收账款 900 万元中,应收 Y 公司 700 万元且单项金额重大。乙公司为 Y 公司的母公司,乙公司应收 Y 公司 700 万元属于与关联方发生的应收款项,账龄为 1 年。通常情况下,乙公司不应对应收 Y 公司的款项全额计提坏账准备。在本案例中,乙公司有确切的证据表明 Y 公司财务状况严重恶化,不能按期支付款项,并且没有证据表明 Y 公司计划对该款项进行债务重组。因此,乙公司应收 Y 公司 700 万元款项存在发生减值的迹象,应当根据其未来现金流量现值低于其账面价值的成交额,确认减值损失,计提坏账准备。

(2)乙公司应收 Z 公司 200 万元且单项金额非重大,不属于与关联方发生的应收款项,账龄为 6 个月,Z 公司财务状况良好。因此,乙公司应收 Z 公司 200 万元款项不存在发生减值的迹象,通常情况下不应计提坏账准备。如果乙公司有客观证据表明应收 Z 公司 200 万元发生减值,可以单独对其进行减值测试,确定减值损失,计提坏账准备;也可以与经单独测试后未减值的其他应收款项一起按类似信用风险特征划分为若干组合,再按这些应收款项组合在资产负债表日余额的一定比例计算确定减值损失,计提坏账准备。企业应当根据以前年度与之相同或相类似的、具有类似信用风险特征的应收款项组合的实际损失率为基础,结合现时情况确定本期各项组合计提坏账准备的比例,据此计算本期应计提的坏账准备。

2. 本案例 2,乙公司作为可供出售金融资产核算的单项金额重大的股权投资 300 万元发生减值。

要判断乙公司作为可供出售金融资产核算的股权投资是否发生减值,首先应当判断是否存在该可供出售金融资产发生减值的客观证据。在这一过程中,应当注重该金融资产公允价值是否持续下降。通常情况下,如果可供出售金融资产的公允价值发生较大幅度下降,或在综合考虑各种相关因素后,预期这种下降趋势属于非暂时性的,可以认定该可供出售金融资产已发生减值,应当确认减值损失。

在本案例中,K 公司由于生产经营管理不善,已于 2008 年 10 月发布预亏公告,表明乙公司持有的可供出售金融资产有可能发生减值,应当计算确定其预计未来现金流量现值。

由于乙公司对 K 公司的股权投资单项金额重大,应当对其单独进行减值测试。预计未来现金流量现值,应当按照该金融资产的原实际利率折现确定,并考虑相关担保物的价值(取得和出售该担保物发生的费用应当予以扣除)。原实际利率是初始确认该金融资产时计算确定的实际利率。2008 年 12 月 31 日,乙公司预计该项可供出售金融资产预计未来现金流量现值为 240 万元,低于其账面价值 300 万元。因此,乙公司持有的可供出售金融资产已经发生减值,按规定应当确认资产减值损失。

3. 本案例 3,乙公司的该批机器设备发生减值。

要判断乙公司该批机器设备是否发生减值,首先需要判断是否存在发生减值的迹象。通常情况下,资产的市价当期大幅度下跌,其跌幅明显高于因时间推移或者正常使用而预计的下跌;企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化,从而对企业产生不利影响;市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高,从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率,导致资产可收回金额大幅度降低;有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏;资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置;企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期,如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润(或者亏损)远远低于(或者高于)预计金额等,均表明该资产可能发生减值。

在本案例中,乙公司所处的经营环境,包括竞争环境、消费者偏好等,在当期已经发生重大变化,并对公司产生负面影响;豪华型家用汽车研发失败,公司管理当局已经做出处置与研发豪华型家用汽车相关机器设备的决定,表明固定资产的预计使用方式已经发生重大不利变化,对企业将产生负面影响。据此可以初步判断,乙公司持有的该批机器设备有可能发生减值,应当计算确定其可收回金额,并与账面价值进行比较。可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到预定可使用状态所发生的直接费用等。2008 年 12 月 31 日,该批机器设备的账面价值为 110 万元($260 - 150$),公允价值减去处置费用后的净额为 4 万元($12 - 8$),远低于其账面价值。因此,乙公司持有的该批机器设备发生减值,按规定应计提固定资产减值准备。

案例六



丙公司是上市公司,主要从事运输设备的生产和销售。2008 年 12 月 31 日,丙公司部分资产资料如下:

1. 存货中原材料成本 400 万元。

原材料 400 万元全部为生产运输设备而持有。由于原材料供应过量,导致其价格持续下降。利用该批原材料生产运输设备尚需发生加工费用 700 万元,生产完成的运输设备销