

注会模考——会计（一）

一、单项选择题（本题型共 12 小题，每小题 2 分，共 24 分。每小题只有一个正确答案，请从每小题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，用鼠标点击相应的选项。）

1. 下列做法中，不符合会计实质重于形式要求的是（ ）。

- A. 企业对售后租回固定资产收入的确认
- B. 企业融资租入的固定资产作为企业自己的资产核算
- C. 固定资产按期计提折旧
- D. 关联方关系的确定

【正确答案】C

【答案解析】实质重于形式要求，是指企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。一般运用实质重于形式要求的有：融资租赁的会计处理、关联方交易关系的确认、售后回购等。选项 C 属于正常的账务处理，并不体现实质重于形式。

2. 2016 年 5 月，甲公司购入材料一批。下列关于甲公司购入材料成本的构成表述中，不正确的是（ ）。

- A. 采购员差旅费 800 元计入存货成本
- B. 向小规模纳税人购入材料时所支付的增值税计入了存货成本
- C. 车站临时储存费 2000 元作为存货成本入账
- D. 外购货物所支付的运费可按其金额的 11% 抵扣增值税销项税

【正确答案】A

【答案解析】选项 A，采购员差旅费 800 元在新会计准则下，除融资租赁活动中采购人员的差旅费计入资产价值外，采购人员的差旅费应计入管理费用；选项 B，由于是向小规模纳税人购入材料且没有取得增值税专用发票，按规定，所支付的增值税不得抵扣，应当计入存货成本。

3. 下列应作为无形资产核算的是（ ）。

- A. 房地产开发企业为购建商品房而购买的土地使用权
- B. 企业自创的品牌
- C. 企业合并中形成的商誉
- D. 自行研发的用于生产产品的非专利技术

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，属于房地产开发企业的存货；选项 B，企业自创的品牌由于成本不能可靠计量同时不具有可辨认性，不能作为无形资产核算；选项 C，企业合并中形成的商誉不具有可辨认性，不能确认为无形资产。

【总结】无形资产的内容：专利权、非专利权、商标权、著作权、特许权、自用土地使用权。此外，对外出租的土地使用权属于投资性房地产，房地产企业持有以备增值后转让的土地使用权属于房地产企业的存货。

4. A 公司 2017 年 1 月 1 日购入 B 公司 30% 的股份，对 B 公司能够实施重大影响，A 公司以银行存款支付买价 1900 万元，同时支付相关税费 20 万元。A 公司购入 B 公司股份后准备长期持有，B 公司 2017 年 1 月 1 日的所有者权益账面价值总额为 6000 万元，B 公司可辨认净资产的公允价值为 6500 万元。A 公司应确认的长期股权投资初始投资成本为（ ）。

- A. 1900 万元
- B. 1920 万元
- C. 1800 万元
- D. 1950 万元

【正确答案】B

【答案解析】企业合并方式以外取得的长期股权投资，其中以支付现金方式取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。因此，A 公司应确认的长期股权投资的初始投资成本 = 1900 + 20 = 1920（万元）。

【提示】如果题目问的是长期股权投资的入账价值，那么应该是 1950（6500 × 30%）万元。因为应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 1950 万元

大于初始投资成本 1920 万元，所以应调整长期股权投资的账面价值，同时贷记营业外收入。

5. 关于以摊余成本计量的金融资产的重分类，下列表述中不正确的是（ ）。

A. 以摊余成本计量的金融资产重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的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量

B. 以摊余成本计量的金融资产重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的，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益

C. 以摊余成本计量的金融资产重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的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量

D. 以摊余成本计量的金融资产重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的，原账面价值和公允价值之间的差额计入当期损益

【正确答案】D

【答案解析】选项 D，以摊余成本计量的金融资产重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的，原账面价值和公允价值之间的差额计入其他综合收益。

6. 下列有关计算合并财务报表各项目的合并数额的说法中，不正确的是（ ）。

A. 资产类项目，其合并数根据该项目加总的数额，加上该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额，减去该项目调整分录与抵销分录的借方发生额计算确定

B. 负债类项目和所有者权益类项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项目调整分录与抵销分录的借方发生额，加上该项目的调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定

C. 有关收益类项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项目调整分录与抵销分录的借方发生额，加上该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定

D. 有关成本费用类项目和有关利润分配的项目, 其合并数根据该项目加总的数额, 加上该项目调整分录与抵销分录的借方发生额, 减去该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定

【正确答案】A

【答案解析】选项 A, 资产类项目, 其合并数根据该项目加总的数额, 加上该项目调整分录与抵销分录的借方发生额, 减去该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。

7. A 公司为建造办公楼于 20×2 年 1 月 1 日借入专门借款 1500 万元, 年利率 8%。此外, 该公司在建造该办公楼过程中还占用了两笔一般借款: 其中一笔借款是 20×1 年 3 月 1 日取得的, 金额 1000 万元, 借款期限为 4 年, 年利率为 6%, 利息按年支付; 另一笔借款是 20×2 年 7 月 1 日取得的, 金额为 2000 万元, 借款期限为 5 年, 年利率为 9%, 利息按年支付。该项工程于 20×2 年 1 月 1 日开始动工兴建, 资产支出情况如下: 1 月 1 日 1000 万元, 6 月 1 日 1400 万元, 8 月 1 日 600 万元, 当年未建造完毕。假设不考虑专门借款闲置资金投资收益。A 公司 20×2 年借款费用资本化的金额为 ()。

A. 172.78 万元

B. 165.31 万元

C. 182.35 万元

D. 178.13 万元

【正确答案】D

【答案解析】A 公司 20×2 专门借款利息资本化金额 = $1500 \times 8\% = 120$ (万元); 所占用一般借款的资本化率 = $(1000 \times 6\% + 2000 \times 9\% \times 6/12) / (1000 + 2000 \times 6/12) = 7.5\%$; 所占用一般借款本金加权平均数 = $900 \times 7/12 + 600 \times 5/12 = 775$ (万元); 一般借款当期资本化金额 = $775 \times 7.5\% = 58.13$ (万元); 所以, A 公司 20×2 年借款费用资本化金额 = $120 + 58.13 = 178.13$ (万元)。

8. 20×1 年 6 月, 甲公司应付乙公司账款 900 万元, 甲公司由于发生严重财务困难, 与乙公司达成债务重组协议: 甲公司以银行存款偿还 200 万元的债务,

其余债务以设备、无形资产（专利权，免征增值税）抵偿。用以偿债设备的账面原价为 250 万元，已提折旧 20 万元，已提减值准备 10 万元，公允价值为 260 万元；无形资产账面原价为 300 万元，已摊销 150 万元，公允价值为 200 万元。甲公司适用的增值税税率为 17%。甲公司该项债务重组的净损益为（ ）。

- A. 195.8 万元
- B. 240 万元
- C. 285.8 万元
- D. 330 万元

【正确答案】C

【答案解析】甲公司因该项债务重组产生的净损益 = $260 - (250 - 20 - 10) + 200 - (300 - 150) + (900 - 200 - 260 \times 1.17 - 200) = 285.8$ （万元）

甲公司的分录为：

借：固定资产清理 220

 累计折旧 20

 固定资产减值准备 10

贷：固定资产 250

借：应付账款 700

 累计摊销 150

贷：固定资产清理 220

 无形资产 300

 应交税费——应交增值税（销项税额）44.2

 资产处置损益 90

 营业外收入——债务重组利得 195.8

9. 甲企业在 20×5 年 1 月 1 日以 1600 万元的价格收购了乙企业 80% 股权。在购买日，乙企业可辨认资产的公允价值为 1500 万元，假定没有负债和或有负债。在 20×7 年末，甲企业确定该资产组的可收回金额为 1000 万元，可辨认净资产的账面价值为 1350 万元。假定不考虑其他因素，甲公司的做法不正确的是（ ）。

- A. 将乙企业的所有资产认定为一个资产组
- B. 甲公司对商誉至少应当于每年年度终了进行减值测试
- C. 20×7 年末，甲公司合并报表中确认的商誉减值准备为 400 万元
- D. 20×7 年末，甲公司个别报表中确认的资产减值损失为 850 万元

【正确答案】D

【答案解析】选项 D，甲公司应以合并报表为基础确定其商誉的减值金额。合并商誉=1600-1500×80%=400（万元）；不含商誉账面价值=1350（万元），可收回金额=1000（万元），减值金额=350（万元）；含商誉账面价值=1350+400/80%=1850（万元），可收回金额=1000（万元），减值金额=850（万元）；因此确认总体商誉减值=850-350=500（万元），其中合并报表应确认商誉减值=500×80%=400（万元），其余部分由少数股东承担，应确认可辨认资产减值=350（万元），因此甲公司合并报表中确认的资产减值损失为 750 万元。

10. 在企业与关联方发生交易的情况下，企业不应当在合并会计报表附注中披露的是（ ）。

- A. 关联方关系的性质
- B. 关联方交易的类型
- C. 关联方交易要素
- D. 包括在合并财务报表中企业集团成员之间的交易

【正确答案】D

【答案解析】在编制合并财务报表时，由于已将集团成员之间的交易抵销，因此，对选项 D 不需要再披露。

11. 甲社会团体的个人会员每年应交纳会费 200 元，交纳期间为每年 1 月 1 日至 12 月 31 日，当年未按时交纳会费的会员下年度自动失去会员资格。该社会团体共有会员 1000 人。至 2017 年 12 月 31 日，800 人交纳当年会费，100 人交纳了 2017 年度至 2019 年度的会费，100 人尚未交纳当年会费，该社会团体 2017 年度应确认的会费收入为（ ）。

- A. 17 万元

- B. 18 万元
- C. 25 万元
- D. 26 万元

【正确答案】 B

【答案解析】 会费收入体现在会费收入会计科目中，反映的是当期会费收入的实际发生额。有 100 人的会费没有收到，不符合收入确认条件。应确认的会费收入 = $200 \times (800 + 100) / 10000 = 18$ (万元)。

12. 2012 年初甲公司取得乙公司 80% 股权，支付款项 700 万元，当日乙公司可辨认净资产公允价值为 900 万元，当年乙公司按照购买日净资产公允价值为基础计算的净利润为 150 万元，当年乙公司自有房地产转为公允价值模式的投资性房地产确认的其他综合收益为 80 万元。2013 年 1 月 1 日出售了乙公司 60% 的股权，出售价款为 720 万元，剩余 20% 股权的公允价值为 240 万元。处置股权的业务在合并报表中确认的投资收益金额是 ()。

- A. 160 万元
- B. 100 万元
- C. 260 万元
- D. 120 万元

【正确答案】 D

【答案解析】 合并报表当期的处置投资收益 = [(处置股权取得的对价 + 剩余股权公允价值) - 原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产 × 原持股比例] - 商誉 + 其他综合收益及其他所有者权益变动 × 原持股比例 = $(720 + 240) - (900 + 150 + 80) \times 80\% + 80 \times 80\% = 120$ (万元)。

提示：初始取得投资时，因为支付的价款为 700 万元，持有的子公司可辨认净资产公允价值份额 = $900 \times 80\% = 720$ (万元)，形成负商誉 20 万元，而非商誉，在按照公式计算合并报表的处置损益时无需考虑负商誉。本题分录为：

个别报表：

处置股权：

借：银行存款 720

贷：长期股权投资 $(700/80\% \times 60\%)$ 525

投资收益 195

剩余按权益法调整：

借：长期股权投资 51

贷：利润分配 $(150 \times 20\% + 20/80\% \times 20\%)$ 35

其他综合收益 $(80 \times 20\%)$ 16

合并报表：

剩余 20%按公允价值重新确认：

借：长期股权投资 240

贷：长期股权投资 $(700/80\% \times 20\% + 51)$ 226

投资收益 14

对处置部分的收益归属期间调整：

借：投资收益 105

贷：未分配利润 $(150 \times 60\% + 20/80\% \times 60\%)$ 105

对剩余股权对应的其他综合收益调整：

借：其他综合收益 $16 (80 \times 20\%)$

贷：投资收益 16

因此合并报表处置投资收益 $= 195 + 14 - 105 + 16 = 120$ (万元)。

二、多项选择题（本题型共 10 小题，每小题 2 分，共 20 分。每小题均有多个正确答案，请从每小题的备选答案中选出你认为正确的答案，用鼠标点击相应的选项。每小题所有答案选择正确的得分，不答、错答、漏答均不得分。）

1. 企业年初发行如下金融工具，影响所有者权益总额的有（ ）。

A. 可转换公司债券

B. 按照普通股的市场价格强制转为普通股的优先股

C. 以自身普通股股票为标的、普通股总额结算的看涨期权

D. 售后回购时签订了以固定价格购回标的资产

【正确答案】AC

【答案解析】选项 A，属于混合金融工具，需要分拆，将权益成分记入“其他权益工具”科目，影响所有者权益；选项 B，转股价格是变动的，未来交付自身权益工具的数量是可变动的，属于金融负债，不影响所有者权益；选项 C，以固定数量的自身权益工具换入固定数量的现金，属于权益工具，影响所有者权益总额；选项 D，企业具有向其他方交付现金的义务，属于金融负债。

2. 下列各项属于流动资产的有（ ）。

- A. 将于本年末到期的划分为以摊余成本计量的金融资产的债券投资
- B. 划分为交易性金融资产的股票投资
- C. 购入的准备对外出租的土地使用权
- D. 本年生产的对外销售的生产用设备

【正确答案】 ABD

【答案解析】选项 C，应根据企业具体决策划分为无形资产或投资性房地产，属于非流动资产。

3. 甲公司 20×6 年财务报表于 20×7 年 4 月 30 日对外报出。假定其 20×7 年发生的下列有关事项均具有重要性，甲公司应据以调整 20×6 年财务报表的有（ ）。

- A. 3 月 28 日，甲公司计提法定盈余公积 100 万元
- B. 3 月 30 日，甲公司股东大会审议批准宣告发放现金股利 200 万元
- C. 4 月 10 日，甲公司涉及的诉讼事项判决，甲公司服从判决并于当日支付赔偿款 200 万元，甲公司已于 20×6 年确认预计负债 120 万元
- D. 5 月 2 日，甲公司的债务人乙公司宣告破产，甲公司预计无法收回全部货款 100 万元，甲公司已于 20×6 年确认坏账准备 20 万元

【正确答案】 AC

【答案解析】选项 B，属于资产负债表日后非调整事项；选项 D，事项发生在 20×6 年报表报出后，不属于资产负债表日后事项，不应据以调整 20×6 年财务报表。

4. 下列各项中，属于利得的有（ ）。

- A. 出租无形资产取得的收益
- B. 接受投资产生的资本溢价
- C. 出售无形资产产生的净收益
- D. 以固定资产清偿债务形成的债务重组收益

【正确答案】CD

【答案解析】选项 A，计入其他业务收入，属于收入；选项 B，属于所有者投入的资本，不符合利得的定义；选项 C，计入资产处置损益，属于利得；选项 D，计入营业外收入，属于债务重组利得，符合题意。

5. 甲公司为母公司，乙公司为其子公司，甲公司所控制的企业集团内 20×6 年发生以下与股份支付相关的交易或事项：（1）甲公司与乙公司的高管人员签订一项股份支付协议，约定高管人员满足可行权条件时，可以以每股 3 元购买甲公司股票；（2）乙公司授予其销售人员 20 万份股份期权，约定相关人员在未来 2 年达到销售增长业绩时即可以无偿获得乙公司股票；（3）乙公司授予其子公司（丙公司）管理人员 30 万份现金股票增值权，这些人员在满足相应条件时，可以按照乙公司股票的增长幅度获得现金；（4）甲公司授予乙公司研发人员 80 万份现金股票增值权，协议约定，这些研发人员在乙公司连续服务 2 年，即可按照甲公司股价的增长幅度获得现金。不考虑其他因素，下列各项中，乙公司应作为以权益结算的股份支付的有（ ）。

- A. 乙公司高管人员与甲公司签订的股份支付协议
- B. 乙公司与本公司销售人员签订的股份支付协议
- C. 乙公司与丙公司管理人员签订的股份支付协议
- D. 乙公司研发人员与甲公司签订的股份支付协议

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，乙公司与丙公司管理人员签订的股份支付协议，乙公司授予的是现金股票增值权，应作为以现金结算的股份支付处理；选项 D，甲公司授予乙公司研发人员的现金股票增值权，甲公司具有结算义务，应作为现金结算的股份支付处理，乙公司不具有结算义务，应作为权益结算的股份支付处理。

6. 下列各项业务中，需要调整期初留存收益的有（ ）。
- A. 持有的长期股权投资因增资由原来的权益法核算调整为成本法
 - B. 当期期初投资性房地产后续计量由成本模式改为公允价值模式
 - C. 当期发现上年度以现金结算的股份支付确认了成本费用和资本公积 800 万元
 - D. 日后期间发生的销售退回，原销售确认收入 1000 万元，结转成本 600 万元

【正确答案】BD

【答案解析】选项 A，不需要进行追溯调整；选项 B，属于会计政策变更，需要调整期初留存收益；选项 C，以现金结算的股份支付应确认成本费用和应付职工薪酬，更正分录为借记资本公积贷记应付职工薪酬，不涉及损益，因此不会影响期初留存收益，也就无需调整期初留存收益；选项 D，日后调整事项需要调整报告年度财务报表的收入和费用，本期报表的期初数也应随之进行调整。

7. 2014 年 1 月 1 日甲公司发行权益性证券的方式取得乙公司 30% 的股权投资，能够对其产生重大影响。甲公司发行股票 90 万股，每股公允价值 3 元，每股面值 1 元，取得投资日乙公司可辨认净资产公允价值为 1000 万元。乙公司 2014 年实现净利润 500 万元，分配现金股利 20 万元，持有的一项其他债权投资公允价值上升 50 万元，除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的因素导致的其他所有者权益增加 120 万元。假定不考虑其他因素，关于甲公司 2014 年的处理，下列表述正确的有（ ）。

- A. 甲公司应确认“资本公积——股本溢价”180 万元
- B. 甲公司应确认“资本公积——其他资本公积”51 万元
- C. 甲公司应确认“其他综合收益”15 万元
- D. 期末长期股权投资账面价值为 495 万元

【正确答案】ACD

【答案解析】发行权益性证券的溢价收入，应计入资本公积——股本溢价中，因此甲公司应确认“资本公积——股本溢价” = $(3-1) \times 90 = 180$ （万元），

选项 A 正确；

对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的因素导致的其他所有者权益变动，应调整长期股权投资的账面价值，同时确认资本公积（其他资本公积），因此甲公司应确认“资本公积——其他资本公积” $=120 \times 30\% = 36$ （万元），选项 B 错误；

对于因被投资单位实现其他综合收益而产生的所有者权益的变动，投资方应当按照应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时确认其他综合收益，因此甲公司应确认“其他综合收益” $=50 \times 30\% = 15$ （万元），选项 C 正确；

期末长期股权投资账面价值 $=1000 \times 30\% + (500 - 20) \times 30\% + 36 + 15 = 495$ （万元），选项 D 正确。

8. 下列各项中，产生暂时性差异但是不需要确认递延所得税的有（ ）。

- A. 由于债务担保确认的预计负债
- B. 采用权益法核算的拟长期持有的长期股权投资按照享有的被投资单位实现的公允净利润的份额所确认的投资收益
- C. 非同一控制下免税合并确认的商誉
- D. 内部研究开发形成无形资产的加计摊销额

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，税法规定，债务担保发生的支出不得税前扣除，属于非暂时性差异；选项 B，采用权益法核算的长期股权投资，后续计量确认投资收益产生的差异，虽然属于暂时性差异，但是在长期持有的情况下，预计未来期间也不会转回，故不需要确认递延所得税；选项 C，非同一控制下免税合并确认的商誉计税基础为 0，虽然有暂时性差异，但是确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着购买方在企业合并中获得的可辨认净资产的价值量下降，企业应增加商誉的价值，商誉的账面价值增加以后，可能很快就要计提减值准备，同时其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环，所以不应该确认递延所得税；选项 D，内部研究开发形成无形资产的加计摊销额，虽然产生了暂时性差异，但是由于该暂时性产生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，所以不确认递延所得税。

9. 20×5 年年末甲公司在内部审计时发现，当年将对乙公司的 40% 的股权在个别报表中采用成本法核算，但其并不能对乙公司的经营活动实施控制，在 20×5 年，乙公司的净利润为 500 万元，当年分配现金股利 100 万元，当年年末乙公司持有的一项其他权益工具投资上升了 100 万元。对于会计差错更正的处理，下列说法中正确的有（ ）。

- A. 需要调增长期股权投资 200 万元
- B. 需要调增投资收益 200 万元
- C. 需要调增投资收益 160 万元
- D. 需要调增其他综合收益 40 万元

【正确答案】ACD

【答案解析】本题考查知识点：前期差错更正的会计处理。在处理时直接调整相关科目即可，对于乙公司净利润，甲公司需要调整的相关处理：

借：长期股权投资——损益调整 200（500×40%）

贷：投资收益 200

对于乙公司分配的现金股利，甲公司需要调整的分录：

借：投资收益 40（100×40%）

贷：长期股权投资——损益调整 40

对于乙公司持有的一项其他权益工具投资上升了 100 万元，属于其他综合收益，甲公司需要做的调整分录：

借：长期股权投资——其他综合收益 40（100×40%）

贷：其他综合收益 40

提示：对于乙公司分配现金股利，原按照成本法时核算时分录：

借：应收股利

贷：投资收益

而如果采用权益法核算，其分录为：

借：应收股利

贷：长期股权投资

所以调整分录如上。

10. A 公司于 20×2 年 1 月 1 日以一项公允价值为 1400 万元的固定资产对 B 公司投资，取得 B 公司 80% 的股份，购买日 B 公司可辨认净资产公允价值为 1600 万元（与账面价值相等）。20×2 年 B 公司实现净利润 500 万元，无其他所有者权益变动。20×3 年 1 月 2 日，A 公司以 450 万元的价款出售 B 公司 20% 的股权，出售 20% 股权后 A 公司持有 B 公司 60% 股权，仍能够对 B 公司实施控制。下列关于 A 公司的会计处理，正确的有（ ）。。

- A. A 公司个别报表中应确认股权处置损益 100 万元
- B. A 公司个别报表中剩余股权投资应该依旧按照成本法核算
- C. A 公司合并报表中不确认股权的处置损益
- D. A 公司合并报表中应调整增加的资本公积金额为 30 万元

【正确答案】 ABCD

【答案解析】不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的处理中，出售投资当日，A 公司个别报表中应确认股权处置损益 = $450 - 1400 \times 20\% / 80\% = 100$ （万元），选项 A 正确；出售股权后，A 公司依旧能够对 B 公司实施控制，所以 A 公司个别报表中依旧应按照成本法核算此长期股权投资，选项 B 正确；合并报表中将此交易视作权益性交易，不确认资产的处置损益，应将出售价款 450 万元与处置部分应享有的 B 公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值的份额 420 万元 $[(1600 + 500) \times 20\%]$ 之间的差额 30 万元从投资收益调整计入资本公积，所以调整增加的资本公积为 30 万元，选项 CD 正确。

提示：因为计算处置损益时，是减去的 20% 股权的账面价值，而 1400 是 80% 股权的账面价值，那么 $1400 / 80\%$ 就是 100% 股权的账面价值， $1400 \times 20\% / 80\%$ 就是 20% 股权的账面价值；而下面可辨认净资产公允价值（1600 + 500）是全部 100% 股权对应可辨认净资产的金额，所以计算对应 20% 股权的可辨认净资产份额时，直接乘以 20% 即可。

三、计算分析题（本题型共 2 小题 20 分，其中一道小题可以选用中文或英文解答，请仔细阅读答题要求，如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确

的，增加 5 分。本题型最高得分为 25 分。答案中的金额单位以万元表示，涉及计算的，要求列出计算步骤。）

1. A 公司有关投资业务资料如下：

(1) 2×16 年 1 月 6 日，A 公司以银行存款 2600 万元购入 B 公司 3% 的有表决权股份，A 公司划分为其他权益工具投资。2×16 年年末该股份的公允价值合计为 3000 万元。2×17 年 3 月 B 公司宣告派发现金股利 1000 万元。

(2) 假定一：2×17 年 6 月 30 日，A 公司又以银行存款 15000 万元从 B 公司其他股东处受让取得 B 公司 17% 的股权，至此持股比例达到 20%。取得该部分股权后，按照 B 公司章程规定，A 公司派人参与 B 公司的生产经营决策，对该项股权投资由其他权益工具投资转为采用权益法核算的长期股权投资。2×17 年 6 月 30 日，原投资的公允价值为 3600 万元。当日 B 公司可辨认净资产公允价值为 93500 万元。

假定二：2×17 年 6 月 30 日，A 公司又以 60000 万元的价格从 B 公司其他股东处受让取得 B 公司 68% 的股权，至此持股比例达到 71%，取得该部分股权后，按照 B 公司章程规定，A 公司能够控制 B 公司的相关活动，对该项股权投资由其他权益工具投资转为采用成本法核算的长期股权投资。2×17 年 6 月 30 日，原投资的公允价值为 3600 万元。

假定 A 公司与 B 公司其他股东不存在任何关联方关系。

(1) 根据资料 (1)，编制有关其他权益工具投资的会计分录。

【正确答案】2×16 年 1 月 6 日：

借：其他权益工具投资—成本 2600

贷：银行存款 2600

2×16 年年末：

借：其他权益工具投资—公允价值变动 400

贷：其他综合收益 400

2×17 年 3 月：

借：应收股利 (1000×3%) 30

贷：投资收益 30

(2) 根据资料(2)的两个假定条件,分别计算追加投资后长期股权投资的初始投资成本,并编制金融资产转换为长期股权投资的相关会计分录。

【正确答案】假定一:①2×17年6月30日追加投资时:

改按权益法核算的初始投资成本=原持有股权投资的公允价值3600+新增投资成本15000=18600(万元)

借: 长期股权投资—投资成本	(3600+15000)	18600
其他综合收益	400	
贷: 其他权益工具投资—成本		2600
—公允价值变动	400	
盈余公积		100
利润分配—未分配利润		900
银行存款		15000

②追加投资时,初始投资成本(18600万元)小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额18700(93500×20%)万元的差额,应调整初始投资成本。

借: 长期股权投资—投资成本	100
贷: 营业外收入	100

假定二:

①2×17年6月30日追加投资时:

长期股权投资在购买日的初始投资成本=原持有股权投资的公允价值3600+购买日新增投资成本60000=63600(万元)

借: 长期股权投资—投资成本	(60000+3600)	63600
贷: 其他权益工具投资—成本		2600
—公允价值变动	400	
盈余公积		60
利润分配—未分配利润		540
银行存款		60000

②购买日之前采用其他权益工具投资核算的,原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入留存收益:

借：其他综合收益 400
 贷：盈余公积 40
 利润分配 360

2. 2×11 年 3 月 1 日，政府拨付嘉华公司 400 万元财政拨款（同日到账），要求用于购买大型科研设备 1 台；并规定若有结余，留归公司自行支配。2×11 年 4 月 1 日，嘉华公司购入大型设备，以银行存款支付实际成本为 620 万元，同日采用出包方式委托丙公司开始安装。2×11 年 6 月 30 日安装完毕，工程完工后，收到有关工程结算单据，实际安装费用 20 万元。同日交付研发新产品的部门使用，且处于研究阶段，预计使用寿命为 5 年，预计净残值为 0，采用双倍余额递减法计提折旧。2×13 年 6 月 30 日，嘉华公司出售了这台设备，取得价款 500 万元。公司对该政府补助采用净额法核算。

（1）编制 2×11 年 3 月 1 日实际收到财政拨款的会计分录。

【正确答案】2×11 年 3 月 1 日实际收到财政拨款的会计分录

借：银行存款 400
 贷：递延收益 400

（2）编制 2×11 年 4 月 1 日购入设备的会计分录。

【正确答案】2×11 年 4 月 1 日购入设备的会计分录

借：在建工程 620
 贷：银行存款 620

（3）编制 2×11 年 6 月 30 日定向丙公司支付结算进度款 20 万元的会计分录。

【正确答案】2×11 年 6 月 30 日支付结算进度款 20 万元的会计分录

借：在建工程 20
 贷：银行存款 20

【答案解析】工程完工时，应将“在建工程”的科目余额转入“固定资产”科目，同时将递延收益的金额冲减固定资产成本。分录为：

借：固定资产 640

贷：在建工程 640

同时，

借：递延收益 400

贷：固定资产 400

(4) 计算 2×11 年计提的折旧并编制会计分录。

【正确答案】 2×11 年分配的递延收益 = $(620 - 400 + 20) \times 2 \div 5 \times 6 \div 12 = 48$ (万元)

借：研发支出——费用化支出 48

贷：累计折旧 48

(5) 编制 2×13 年 6 月 30 日出售设备的会计分录。

【正确答案】2×13 年 6 月 30 日出售设备的会计分录

借：固定资产清理 86.4

累计折旧 153.6

贷：固定资产 240

借：银行存款 500

贷：固定资产清理 500

借：固定资产清理 413.6

贷：资产处置损益 413.6

四、综合题（本题型共 2 小题 36 分。答案中的金额单位以万元表示，涉及计算的，要求列出计算步骤。）

1. 甲公司的财务经理在复核 20×9 年度财务报表时，对以下交易或事项会计处理的正确性难以作出判断：

(1) 因爆发全球性金融危机，甲公司对现有生产线进行整合，决定从 20×9 年 1 月 1 日起，将以职工自愿方式，辞退其原某生产车间的职工，并向每人支付 10 万元的补偿。辞退计划已与职工沟通，达成一致意见，并于当年 12 月 10 日经董

事会正式批准。该辞退计划将于下一个年度内实施完毕。经预计，10人接受该辞退计划的概率为10%，12人接受的概率为30%，15人接受的概率为60%。甲公司按照或有事项有关计算最佳估计数的方法，预计补偿总额为150万元，20×9年甲公司确认了制造费用和预计负债各150万元。期末，该制造费用已经分摊结转计入完工产品成本。

(2) 为减少投资性房地产公允价值变动对公司利润的影响，从20×9年1月1日起，甲公司将出租厂房的后续计量由公允价值模式变更为成本模式，并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。甲公司拥有的投资性房地产系一栋专门用于出租的厂房，于20×6年12月31日建造完成达到预定可使用状态并用于出租，成本为8500万元。

20×9年度，甲公司对出租厂房按照成本模式计提了折旧，并将其计入当期损益。在投资性房地产后续计量采用成本模式的情况下，甲公司对出租厂房采用年限平均法计提折旧，出租厂房自达到预定可使用状态的次月起计提折旧，预计使用25年，预计净残值为零。在投资性房地产后续计量采用公允价值模式的情况下，甲公司出租厂房各年末的公允价值如下：20×6年12月31日为8500万元；20×7年12月31日为8000万元；20×8年12月31日为7300万元；20×9年12月31日为6500万元。

(3) 20×9年1月1日，甲公司按面值购入丙公司发行的分期付息、到期还本债券35万张，支付价款3500万元。该债券每张面值100元，期限为3年，票面年利率为6%，利息于每年末支付。甲公司根据管理金融资产的业务模式将其划分为以摊余成本计量的金融资产。20×9年9月30日，甲公司改变其管理该金融资产的业务模式，即不是以收取合同现金流量为目标，也不是既以收取合同现金流量又出售金融资产来实现目标，因此将其重新划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。假设10月1日（重分类日）该金融资产的公允价值为3600万元。

(4) 20×9年12月31日，甲公司有以下两份尚未履行的合同：

① 20×9年2月，甲公司与乙公司签订一份不可撤销合同，约定在2×10年3月以每箱1.2万元价格向乙公司销售1000箱L产品；乙公司应预付定金150万元，若甲公司违约，双倍返还定金。

20×9 年 12 月 31 日，甲公司的库存中没有 L 产品及生产该产品所需原材料。因原材料价格大幅上涨，甲公司预计每箱 L 产品的生产成本为 1.38 万元。

②20×9 年 8 月，甲公司与丁公司签订一份 D 产品销售合同，约定在 2×10 年 2 月底以每件 0.3 万元的价格向丁公司销售 3000 件 D 产品，违约金为合同总价款的 20%。

20×9 年 12 月 31 日，甲公司库存 D 产品 3000 件，成本总额为 1200 万元，按目前市场价格计算的市价总额为 1400 万元。假定甲公司销售 D 产品不发生销售费用。

因上述合同至 20×9 年 12 月 31 日尚未完全履行，甲公司 20×9 年将收到的乙公司定金确认为预收账款，未进行其他会计处理，其会计处理如下：

借：银行存款	150
贷：预收账款	150

本题不考虑所得税及其他因素。

(1) 根据资料 (1)，判断甲公司的处理是否正确并说明判断依据；如果不正确，编制更正的会计分录。

【正确答案】甲公司的会计处理不正确。

判断依据：首先，辞退福利应该通过“应付职工薪酬”科目核算，并且无论辞退的是哪个部门的员工，都应该通过“管理费用”科目核算。其次，最有可能接受辞退计划的职工人数 = $10 \times 10\% + 12 \times 30\% + 15 \times 60\% = 13.6$ (人)，预计补偿总额 = $13.6 \times 10 = 136$ (万元)。更正的分录为：

借：管理费用 136
预计负债 150
贷：库存商品 150
应付职工薪酬 136

(2) 根据资料 (2)，判断甲公司 20×9 年 1 月 1 日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理是否正确，同时说明判断依据；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

【正确答案】甲公司 20×9 年 1 月 1 日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理不正确。

判断依据：按照会计准则的规定，已经采用公允价值模式计量的投资性房地产不得从公允价值模式变更为成本模式。更正分录：

借：盈余公积 120

 利润分配——未分配利润 1080

 贷：投资性房地产 1200

借：投资性房地产累计折旧 680

 贷：利润分配——未分配利润 612

 盈余公积 68

借：公允价值变动损益 800

 投资性房地产累计折旧 340

 贷：投资性房地产——公允价值变动 800

 其他业务成本 340

【答案解析】正确的处理：

20×6 年末：

借：投资性房地产——成本 8500

 贷：银行存款 8500

20×7 年末公允价值变动 = 8000 - 8500 = -500（万元）

20×8 年末公允价值变动 = 7300 - 8000 = -700（万元）

借：公允价值变动损益 1200

 贷：投资性房地产——公允价值变动 1200

20×9 年 1 月 1 日错误的处理为：

借：投资性房地产——公允价值变动 1200

 贷：盈余公积 120

 利润分配 1080

借：盈余公积 68

 利润分配 612

 贷：投资性房地产累计折旧 (8500/25×2) 680

20×9 年 12 月 31 日错误的处理为：

借：其他业务成本（8500/25）340

贷：投资性房地产累计折旧 340

因此编制的更正分录应首先将错误处理冲销，期初按照公允价值模式确认期末公允价值变动，即如答案所述。

（3）根据资料（3），判断甲公司 20×9 年 12 月 31 日将丙公司债券重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的会计处理是否正确，并说明判断依据；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录；如果甲公司的会计处理正确，编制重分类日的会计分录。

【正确答案】甲公司 20×9 年 12 月 31 日将丙公司债券重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的会计处理正确。

判断依据：按照会计准则规定，企业管理金融资产的业务模式不是以收取合同现金流量为目标，也不是既以收取合同现金流量又出售金融资产来实现目标，因此应当将其重新划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

重分类日分录为：

借：交易性金融资产 3600

贷：债权投资 3500

投资收益 100

（4）根据资料（4），判断甲公司的处理是否正确并说明判断依据；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

【正确答案】甲公司的会计处理不正确。

判断依据：与乙公司合同因其不存在标的资产，故应确认预计负债金额，执行合同损失 = $(1.38 - 1.2) \times 1000 = 180$ （万元），不执行合同违约金损失为 150 万元，退出合同最低净成本为 150 万元；企业应将退出合同支付的违约金损失确认为一项预计负债。

与丁公司合同存在标的资产，执行合同损失 = $1200 - 0.3 \times 3000 = 300$ （万元）；不执行合同违约金损失 = $0.3 \times 3000 \times 20\% = 180$ （万元），退出合同最低净成本

=180 - (1400 - 1200) = -20 (万元), 即还能盈利 20 万元, 因此选择退出合同。同时按照市场价格减值测试也没有发生减值, 企业应将退出合同支付的违约金损失确认为一项预计负债。

更正分录为:

借: 营业外支出 330 (150 + 180)

贷: 预计负债 330

2. A 公司是一个大型多元化发展企业。20×4 年年初 A 公司发行在外普通股股票 5000 万股。20×4 年到 20×5 年 A 公司发生如下交易事项。

(1) 20×4 年 2 月 1 日, A 公司与 B 公司签订购买 B 公司持有的 C 公司 (非上市公司) 75% 股权的合同。A 公司与 B 公司在发生该交易之前没有任何关联方关系。A 公司以发行 2000 万股自身普通股股票为对价, 20×4 年 3 月 31 日办理完毕上述增资手续。A 公司为发行该股票支付佣金 200 万元。C 公司可辨认净资产的账面价值为 10000 万元, 其中: 股本为 6000 万元, 资本公积为 1000 万元, 盈余公积为 300 万元, 未分配利润为 2700 万元。C 公司可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值仅有一项资产存在差异, 该资产为一项管理用固定资产, 账面价值为 5500 万元, 公允价值 6500 万元, 该项固定资产尚可使用年限为 10 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧。固定资产的折旧年限、折旧方法及预计净残值均与税法规定一致。A 公司普通股股票于购买日的市场价格为每股 4.5 元。

C 公司 20×4 年度实现净利润 5000 万元, 提取盈余公积 500 万元; 20×4 年 8 月 1 日宣告分派现金股利 850 万元。假定 C 公司损益每月均匀实现。

(2) 20×4 年 4 月 20 日, A 公司股东大会批准了一项股份支付协议, 该协议规定, 自 20×4 年 7 月 1 日起, C 公司的 20 名销售人员以及 50 名中层管理人员为 C 公司连续服务 3 年, 即可在 20×8 年 1 月 1 日以每股 4 元的价格购买 C 公司股票 210 万股 (每人可获得 3 万股股票)。A 公司该权益工具在授予日的公允价值为 10 元, 第 1 年末该权益工具的公允价值为 11 元。假定一直无人离职。

(3) 20×4 年 1 月 1 日, A 公司以 5000 万美元购买了在美国注册的 Q 公司发行在外的 80% 股份, 共计 800 万股, 并自当日起能够控制 Q 公司的财务和经营政策。

为实现该合并，A 公司另支付相关审计、法律等费用 200 万元人民币。Q 公司所有客户都位于美国，以美元作为主要结算货币，且与当地的银行保持长期良好的合作关系，其借款主要从当地银行借入。

20×4 年 1 月 1 日，Q 公司可辨认净资产公允价值为 6000 万美元；美元与人民币之间的即期汇率为：1 美元=6.37 元人民币。

20×4 年度，Q 公司以购买日可辨认净资产公允价值为基础计算发生的净亏损为 300 万美元。

Q 公司的利润表在折算为母公司记账本位币时，按照平均汇率折算。其他相关汇率信息如下：20×4 年 12 月 31 日即期汇率，1 美元=6.33 元人民币；20×4 年度平均汇率，1 美元=6.35 元人民币。

(4) 20×5 年 2 月 1 日，A 公司与 D 公司签订一项债务重组协议，协议约定 D 公司以其生产的一批产品偿还所欠 A 公司货款，该应收账款总额为 3510 万元，已计提坏账准备 210 万元。D 公司用于偿债的该存货的成本为 1600 万元，未计提存货跌价准备，公允价值为 2000 万元。产品已发出并开具增值税专用发票。此后，债权债务关系解除。

(5) 其他资料：①20×4 年 4 月 1 日，A 公司对外发行 600 万份认股权证，每份认股权证可以在 1 年以后以面值 1 元购入 1 股新增发的股票。A 公司 20×4 年 4 月到 12 月股票的平均市场价格为每股 3 元。A 公司 20×4 年实现净利润 5000 万元。

②A 公司以人民币作为记账本位币，以交易发生日即期汇率折算外币业务。

③上述公司均为增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率均为 17%，计提盈余公积的比例为 10%，不考虑其他因素。

(1) 根据资料(1)，①计算 A 公司取得该股权投资的初始投资成本；②计算 A 公司因发行股票对所有者权益的影响；③计算合并报表中企业合并商誉；④编制个别报表以及合并报表在购买日的相关会计分录。

【正确答案】①A 公司取得该股权投资的初始投资成本=2000×4.5=9000 (万元)

②A 公司因发行股票对所有者权益的影响=2000×4.5-200=8800 (万元)

③企业合并商誉=9000-(10000+6500-5500)×75%=750 (万元)

④个别报表中的会计分录：

借：长期股权投资——投资成本 9000

贷：股本 2000

资本公积——股本溢价 6800

银行存款 200

合并报表中的会计分录：

将评估增值的项目调整为公允价值

借：固定资产 1000

贷：资本公积 1000

长期股权投资与子公司所有者权益抵销

借：股本 6000

资本公积 2000

盈余公积 300

未分配利润 2700

商誉 750

贷：长期股权投资 9000

少数股东权益 2750

(2) 根据资料 (2)，①判断 A 公司和 C 公司分别属于哪项股份支付，并说明理由；②计算 A 公司和 C 公司 20×4 年应确认的负债或权益金额，并编制合并报表中的抵销分录。

【正确答案】①A 公司应该按照现金结算的股份支付的原则处理。理由：结算企业是接受服务企业的投资者，且是以其他企业的权益工具进行结算的，结算企业应该作为现金结算的股份支付进行处理。

C 公司应该作为权益结算的股份支付进行处理。理由：接受服务企业不具有结算义务的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。

②A 公司 20×4 年应确认的应付职工薪酬 = $(20 + 50) \times 3 \times 11 \times 1/3 \times 6/12 = 385$ (万元)

C 公司 20×4 年应确认的资本公积 = $(20 + 50) \times 3 \times 10 \times 1/3 \times 6/12 = 350$ (万元)

合并报表中的抵销分录为：

借：资本公积 350

 销售费用（ $35 \times 20 / 70$ ） 10

 管理费用（ $35 \times 50 / 70$ ） 25

贷：长期股权投资 385

【答案解析】①对于母公司，如是授予自身股份，且具有结算义务，则属于权益结算的股份支付，其余的均是现金结算的股份支付。

②对于子公司，如是授予集团内其他企业的股份（含母公司），且具有结算义务，则属于现金结算的股份支付，其余的均是权益结算的股份支付。

A公司个别报表分录如下：

借：长期股权投资 385

 贷：资本公积——其他资本公积 385

C公司个别报表分录如下：

借：销售费用（ $20 \times 3 \times 10 \times 1/3 \times 6/12$ ） 100

 管理费用（ $50 \times 3 \times 10 \times 1/3 \times 6/12$ ） 250

 贷：资本公积——其他资本公积 350

合并报表角度应作为权益结算股份支付处理，最终分录应为：

借：销售费用（ $20 \times 3 \times 11 \times 1/3 \times 6/12$ ） 110

 管理费用（ $50 \times 3 \times 11 \times 1/3 \times 6/12$ ） 275

 贷：资本公积——其他资本公积 385

因此抵销分录如答案所示。

（3）根据资料（3），计算Q公司20×4年度财务报表折算为母公司记账本位币时的外币报表折算差额，并说明外币报表折算差额在报表中如何列示。

【正确答案】Q公司20×4年度财务报表折算为母公司记账本位币的外币报表折算差额 = $(6000 - 300) \times 6.33 - (6000 \times 6.37 - 300 \times 6.35) = -234$ （万元）

产生的外币报表折算差额，在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中所有者权益项目下单独作为“其他综合收益”项目列示。

(4) 根据资料 (4)，计算 A 公司应确认的债务重组损失金额，并编制相关的会计分录。

【正确答案】A 公司应确认的债务重组损失 = $3510 - 2000 - 2000 \times 17\% - 210 = 960$ (万元)，会计分录为：

借：库存商品 2000

 应交税费——应交增值税（进项税额） 340

 坏账准备 210

 营业外支出——债务重组损失 960

贷：应收账款 3510

5) 根据上述资料，计算 A 公司 20×4 年个别报表中基本每股收益和稀释每股收益。

【正确答案】A 公司发行在外普通股加权平均数 = $5000 + 2000 \times 9/12 = 6500$ (万元)

A 公司基本每股收益 = $5000 / 6500 = 0.77$ (元)

因稀释性潜在普通股增加普通股股数 = $600 - 600 \times 1/3 = 400$ (万股)

A 公司稀释每股收益 = $5000 / (6500 + 400 \times 9/12) = 0.74$ (元)