

## 注会模考-《会计》（五）

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. 甲公司作为一家保健品生产销售企业，2×18 年初甲公司与一家大型连锁超市乙公司签订一年期合同，约定乙公司超市在年内至少购买甲公司价值为 3000 万元的保健品。合同规定，甲公司需要在合同开始日向乙公司超市一次性支付 300 万元的不可返还款项，以补偿乙公司超市为了摆放商品更改货架发生的支出。

2×18 年 1 月甲公司支付乙公司不可返还款项 300 万元，甲公司 2×18 年 1 月向乙公司超市销售保健品，开出增值税发票，价款 500 万元，产品成本为 100 万元。甲公司下列会计处理表述不正确的是（ ）。

- A. 甲公司支付给乙公司超市的 300 万元作为销售费用计入当期损益
- B. 甲公司支付给乙公司超市的 300 万元并未取得可明确区分的商品或服务，因此为交易价格的抵减
- C. 甲公司应在确认商品销售收入的同时，按比例抵销售收入 10%
- D. 2×18 年 1 月甲公司确认收入 450 万元，结转销售成本 100 万元

1. 【正确答案】 A

【答案解析】 选项 AB，甲公司支付给乙公司超市的 300 万元并未取得可明确区分的商品或服务，因此为交易价格的抵减，不应作为销售费用处理。选项 BC，甲公司应在确认商品销售收入的同时，按比例抵销售收入 10%（300/3000），2×18 年 1 月甲公司确认收入 = 500 × 90% = 450（万元）。

2. 以下个人或企业中，与甲公司不构成关联方关系的是（ ）。

- A. 甲公司与 A 公司（与甲公司有共同的董事长）
- B. 甲公司与乙公司（甲公司和乙公司均能够对 B 企业施加重大影响，甲公司和乙公司不存在其他关联方关系）
- C. 甲公司与其主要投资者个人
- D. 甲公司与 D 公司（甲公司通过控股子公司间接拥有 D 公司 30% 股权并能施加重

大影响)

2. 【正确答案】 B

3. 下列各项中，不影响其他综合收益的是（ ）。

- A. 发行可转换公司债券包含的权益成分的价值
- B. 应享有联营企业其他综合收益变动的份额
- C. 其他债权投资公允价值变动收益
- D. 自用房地产转为公允价值模式计量的投资性房地产转换日公允价值大于账面价值的差额

3. 【正确答案】 A

【答案解析】 选项 A，计入其他权益工具。

4. 2016 年 7 月 1 日 A 公司（房地产开发企业）将 100 套全新的公寓以优惠价格向职工出售，购买房产的职工共计 100 名，其中 80 名为销售业务骨干，20 名为公司总部管理人员。该公司向销售业务骨干出售的住房平均每套市场价为 100 万元，出售的价格为每套 80 万元，每套成本为 40 万元；向管理人员出售的住房平均每套市场价为 180 万元，向职工出售的价格为每套 150 万元，每套成本为 60 万元。假定该 100 名职工均在 2016 年 7 月 1 日购买了公司出售的住房，售房协议规定，职工在取得住房后必须在公司服务 10 年。不考虑其他因素，下列有关 100 套全新公寓向职工出售的会计处理中，不正确的是（ ）。

- A. 出售住房时计入长期待摊费用的金额为 2200 万元
- B. 出售住房时不确认收入
- C. 本年摊销时，借记“销售费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目 80 万元
- D. 本年摊销时，借记“管理费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目 30 万元

4. 【正确答案】 B

【答案解析】 公司出售住房时应对该房屋视同销售处理，应做如下会计分录：

借：银行存款  $(80 \times 80 + 20 \times 150)$  9400

    长期待摊费用  $(80 \times 20 + 20 \times 30)$  2200

    贷：主营业务收入  $(80 \times 100 + 20 \times 180)$  11600

同时结转主营业务成本 4400 万元 ( $80 \times 40 + 20 \times 60$ )，分录略。

公司应当按照直线法在未来 10 年内摊销长期待摊费用，本年应做如下会计分录：

借：销售费用 ( $80 \times 20 / 10 \div 2$ ) 80

管理费用 ( $20 \times 30 / 10 \div 2$ ) 30

贷：应付职工薪酬 110

借：应付职工薪酬 110

贷：长期待摊费用 110

5. 关于民间非营利组织受托代理业务的核算，下列表述中不正确的是 ( )。

- A. “受托代理负债”科目的期末贷方余额，反映民间非营利组织尚未清偿的受托代理负债
- B. 如果委托方没有提供受托代理资产有关凭据的，受托代理资产应当按照其公允价值作为入账价值
- C. 在转赠或者转出受托代理资产时，应当按照转出受托代理资产的账面余额，借记“受托代理负债”科目，贷记“受托代理资产”科目
- D. 收到的受托代理资产为现金或银行存款的，也必须要通过“受托代理资产”科目进行核算

5. 【正确答案】 D

【答案解析】 收到的受托代理资产如果为现金或银行存款的，可以不通过“受托代理资产”科目核算，而在“现金”“银行存款”科目下设置“受托代理资产”明细科目进行核算。

6. 下列有关企业发行的权益工具的会计处理中，不正确的是 ( )。

- A. 甲公司发行的优先股要求每年按 6% 的股息率支付优先股股息，则甲公司承担了支付未来每年 6% 股息的合同义务，应当就该强制付息的合同义务确认金融负债
- B. 乙公司发行的一项永续债，无固定还款期限且不可赎回、每年按 8% 的利率强制付息；尽管该项工具的期限永续且不可赎回，但由于企业承担了以利息形式永续支付现金的合同义务，因此应当就该强制付息的合同义务确认金融负债

C. 丙公司发行了一项无固定期限、能够自主决定支付本息的可转换优先股，按相关合同规定，该优先股的持有方将在第五年末将发行的该工具强制转换为可变数量的普通股，因此丙公司应将该优先股应分类为金融负债

D. 丁公司发行了一项年利率为8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债，该永续债票息在丁公司向其普通股股东支付股利时必须支付（即“股利推动机制”），丁公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付。鉴于丁公司发行该永续债之前多年来均支付了普通股股利，因此应将该永续债整体分类为金融负债

6. 【正确答案】 D

【答案解析】 选项C，对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则应该分类为金融负债，因此选项C正确；选项D，尽管丁公司多年来均支付了普通股股利，但由于丁公司能够根据相应的议事机制自主决定普通股股利的支付，并进而影响永续债利息的支付，对丁公司而言，该永续债并未形成支付现金或其他金融资产的合同义务，因此应将该永续债整体分类为权益工具。

7. 下列各项中，不属于资产负债表“存货”项目的是（ ）。

- A. 生产成本
- B. 委托代销商品
- C. 为在建工程购入的工程物资
- D. 发出商品

7. 【正确答案】 C

【答案解析】 工程物资是专门为在建工程购入的物资，不是为在生产经营过程中的销售或耗用，用途不同于存货，在资产负债表中单独列示，不属于企业的存货。

8. 已确认的政府补助需要返还的，下列情况正确的处理方法是（ ）。

- A. 初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值
- B. 不存在相关递延收益的，直接计入资本公积

- C. 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入资本公积
- D. 不存在相关递延收益的，直接计入未分配利润

8. 【正确答案】 A

【答案解析】 已确认的政府补助需要退回的，应当分别下列情况处理：

- (1) 初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值；
- (2) 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；
- (3) 属于其他情况的，直接计入当期损益。

9. 下列关于合营企业的相关说法中，不正确的是（ ）。

- A. 合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权益的合营安排
- B. 合营企业的特点是，参与方对于合营安排有关的净资产享有权利，即单独主体（而不是参与方），享有与安排相关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务
- C. 企业对被投资单位具有重大影响的企业，即合营企业
- D. 任何一个合营方均不能单独控制合营企业的生产经营活动

9. 【正确答案】 C

【答案解析】 选项 B，这句话意思是参与方对合营安排有关的净资产享有权利，即单独主体自身享有与安排相关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务。比如合营企业发生亏损，则合营方是应当按照各自的持股比例来确认各自应当承担的义务，而不是对合营企业具体的负债承担义务。选项 C，企业对被投资单位具有重大影响的企业，属于联营企业。

10. 2×17 年 12 月 31 日，甲公司涉及一项未决诉讼，甲公司估计败诉的可能性为 70%，如败诉，赔偿金额估计为 200 万元的可能性为 80%，赔偿金额估计为 300 万元的可能性为 40%。2×18 年 5 月 7 日，法院作出判决，甲公司可以银行存款支付了赔偿且双方不再上诉。假定甲公司 2×17 年的财务报表已于 2×18 年 4 月 20 日报出，不考虑其他因素，则甲公司下列会计处理表述不正确的是（ ）。

- A. 2×17 年 12 月 31 日确认营业外支出和预计负债 200 万元
- B. 假定 2×18 年 5 月 7 日支付赔偿 220 万元，应一方面冲减原确认的预计负债

200 万元，另一方面将差额 20 万元计入当期营业外支出

C. 假定 2×18 年 5 月 7 日支付赔偿 190 万元，应一方面冲减原确认的预计负债

200 万元，另一方面将差额 10 万元冲减当期营业外支出

D. 无论 2×18 年 5 月 7 日支付赔偿 220 万元还是 190 万元，应一方面冲减原确认的预计负债 200 万元，另一方面将差额调整 2×17 年财务报表

10. 【正确答案】 D

【答案解析】 假定 2×18 年 5 月 7 日支付赔偿 220 万元：

借：预计负债 200

    营业外支出 20

    贷：银行存款

        220

假定 2×18 年 5 月 7 日支付赔偿 190 万元：

借：预计负债 200

    贷：银行存款 190

        营业外支出

            10

11. 2016 年 1 月 3 日，甲公司经批准按面值发行优先股，以 5 年为一个股息率调整期，即股息率每 5 年调整一次，每个股息率调整期内每年以约定的相同票面股息率支付股息。首个股息率调整期的股息率，由股东大会授权董事会通过询价方式确定为 4.50%。优先股的股息发放条件为：有可分配税后利润的情况下，可以向优先股股东分配股息。

甲公司有权全部或部分取消优先股股息的宣派和支付，且不构成违约事件。甲公司可以自由支配取消的优先股股息用于偿付其他到期债务，本次发行的优先股采取非累积股息支付方式，本次优先股股东不参与剩余利润分配。不考虑其他因素，下列关于甲公司发行优先股可以选择的会计处理是（ ）。

A. 确认为其他权益工具

B. 指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

C. 确认为以摊余成本计量的金融负债

D. 确认为衍生工具

11. 【正确答案】 A

【答案解析】 对于甲公司发行的该项优先股，甲公司有权全部或部分取消优先股股息的宣派和支付，且不构成违约事件，甲公司可以自由支配取消的优先股股息用于偿付其他到期债务，说明甲公司能够无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行相关合同义务，因此应当将该项优先股归类为权益工具。

12. 甲公司作为一家绿色产品生产公司，其通过参与竞标的方式，成为乙公司的供应商，并于乙公司签订了销售合同。为此，甲公司聘请相关人员做市场调查，发生支出 8 000 元；参与竞标过程共发生支出 12 000 元；另外，发生销售人员佣金 7 500 元，预期未来这些支出未来能够收回。不考虑其他因素，甲公司应确认合同资产的金额为（ ）。

A. 20 000 元

B. 27 500 元

C. 15 500 元

D. 7 500 元

12. 【正确答案】 D

【答案解析】 不论是否取得合同，市场调查支出和参与竞标的支出都会发生，所以不属于增量成本，应在发生时计入当期损益；而发生的销售人员佣金，属于为取得合同发生的增量成本，所以应作为合同取得成本确认为一项资产，即确认合同资产 7 500 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. 甲公司 2016 年采用出包方式购建一个生产车间，包括厂房和一条生产线两个单项工程，厂房价款为 130 万元、生产线安装费用 50 万元。2016 年有关资料如下：

(1) 1 月 10 日，预付厂房工程款 100 万元。

(2) 2 月 10 日，甲公司购入生产线各种设备，价款为 500 万元，包装费 15 万元，途中保险费 70 万元，款项已支付。

(3) 2月10日, 将设备交付建造承包商建造安装生产线。

(4) 3月10日, 在建工程发生符合资本化条件的借款利息、监理费、管理费等共15万元, 以银行存款支付。

(5) 5月31日, 结算工程款项, 差额以银行存款支付。

(6) 5月31日, 生产线进行负荷联合试车发生费用10万元, 试车形成的副产品对外销售价款5万元, 均通过银行存款结算。

(7) 6月1日, 厂房、生产线达到预定可以使用状态, 并交付使用。

不考虑其他因素, 下列关于甲公司该工程的表述中, 错误的有( )。

- A. 2月10日购入的工程设备的入账价值应为585万元
- B. 工程完工时, 厂房入账价值为132.55万元
- C. 工程完工时, 生产线入账价值为50.98万元
- D. 5月31日结算工程款项时, 需支付给工程公司180万元

1. 【正确答案】 CD

【答案解析】 购入的工程设备的入账价值=500+15+70=585(万元), 选项A正确; 待摊支出合计=15(万元), 在建工程——在安装设备应分配的待摊支出=15×585/(585+130+50)=11.47(万元), 在建工程——建筑工程(厂房)应分配的待摊支出=15×130/(585+130+50)=2.55(万元), 在建工程——安装工程应分摊的待摊支出=15×50/(585+130+50)=0.98(万元), 因此厂房入账价值=130+2.55=132.55(万元), 生产线入账价值=(585+11.47+10-5)(在安装设备)+(50+0.98)(安装工程)=652.45(万元), 选项B正确, 选项C不正确; 需支付工程款余额=180-100=80(万元), 选项D不正确。

2. 企业进行的下列交易或事项中, 符合实质重于形式会计信息质量要求的有

( )。

- A. A公司于2×11年1月出资1.2亿元对B合伙企业进行增资, 增资后A公司持有B合伙企业30%的权益, 同时约定B合伙企业在2×11年12月31日、2×12年12月31日两个时点分别以固定价格6000万元和1.2亿元向A公司赎回10%、20%的权益; A公司确认为一项债权

- B. 乙公司将其自建的一栋厂房对外出售，并以融资租赁的方式租回，确认为企业的自有资产
- C. A 公司持有丙公司 45% 的股权，丙公司其他股权比较分散，各股东的持股比例不会超过 1%，根据往年的股东大会情况，各股东与会人员不会超过 50%；公司章程规定，表决权比例超过 50% 即可作出相关决议，A 公司应将丙公司纳入合并范围
- D. 投资方持有固定利率的债券投资，属于可变回报

2. 【正确答案】 ABCD

【答案解析】 选项 A，从投资的性质而言，该投资并不具备权益性投资的普遍特征。上述 A 公司的投资在其出资之日，就约定了在固定的时间以固定的金额退出，退出时间也较短（全部退出日距初始投资日也仅有 2 年）。从风险角度分析，A 公司实际上仅承担了 B 合伙企业的信用风险而不是 B 合伙企业的经营风险，其交易实质更接近于 A 公司接受 B 合伙企业的权益作为质押物，向其提供资金并收取资金占用费，因此该投资的实质为债权性投资。

选项 B，售后租回形成融资租赁，形式上是销售，但是并未转移资产的风险和报酬，实质上是一项融资行为，不能确认销售收入，企业应该在将其融资租回时确认为自身的资产，因此符合实质重于形式的原则。选项 C，虽然持股比例未超过 50%，但是 A 公司持有丙公司的股权比例 45%，在股东大会中，出席人员表决权总额最多为： $45\% + 55\% \times 50\% = 72.5\%$ ，A 公司的表决权股份超过了 50%，A 公司能够控制丙公司，因此应将其纳入合并范围。

选项 D，虽然利率是固定的，但由于承担违约风险及债券发行方的信用风险，因此，固定利率也可能属于可变回报。

3. 根据现行会计准则的规定，下列各项中，属于企业经营活动产生的现金流量的有（ ）。

- A. 收到的出口退税款
- B. 为其他单位提供代销服务收到的款项
- C. 转让无形资产所有权取得的收入
- D. 处置投资性房地产取得的价款

## 3. 【正确答案】 AB

【答案解析】 选项 A，属于经营活动现金流量，列示在“收到的税费返还”项目；选项 B，属于经营活动现金流量，列示在“销售商品、提供劳务收到的现金”项目；选项 C，属于投资活动现金流量，列示在“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目；选项 D，属于投资活动现金流量，列示在“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金”项目。

## 4. 下列关于会计要素确认的表述中，符合会计准则规定的有（ ）。

- A. BOT 业务中确认建造服务收入的同时应当确认金融资产或无形资产
- B. 航空公司授予乘客的奖励积分应当作为确认相关机票收入当期的销售费用处理
- C. 具有融资性质的分期收款销售商品，应当扣除融资因素的影响确认收入
- D. 按公允价值达成的售后租回交易中，形成融资租赁的售价与资产账面价值的差额应当确认递延收益

## 4. 【正确答案】 ACD

【答案解析】 选项 B，应该将奖励积分按照公允价值确认为递延收益，在将来乘客使用时转入使用积分当期的收入金额；选项 D，售后租回形成融资租赁（假设是固定资产）分录如下：

将固定资产账面价值转入固定资产清理

借：固定资产清理

    累计折旧

    固定资产减值准备

    贷：固定资产

将固定资产账面价值和实际收到款项之间的差额确认为递延收益

借：银行存款（实际收到的款项）

    贷：固定资产清理（固定资产的账面价值）

        递延收益——未实现售后租回损益（差额，可能在借方）

## 5. 下列存货的盘亏或毁损损失，报经批准后，应转作管理费用的有（ ）。

- A. 保管中产生的定额内自然损耗
- B. 自然灾害中所造成的毁损净损失
- C. 管理不善所造成的毁损净损失
- D. 收发差错所造成的短缺净损失

5. 【正确答案】 ACD

【答案解析】 选项 B，自然灾害中所造成的毁损净损失计入营业外支出。

6. 下列各项中，属于企业会计准则规定的投资性房地产的有（ ）。

- A. 以经营租赁方式租入的建筑物再转租给其他单位
- B. 董事会作出书面决议明确表明用于经营出租且持有意图短期内不会变化的在建房屋
- C. 企业持有的准备建造房屋的土地使用权
- D. 企业已出租的土地使用权

6. 【正确答案】 BD

【答案解析】 投资性房地产的范围包括：已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权以及已出租的建筑物；其中“已出租的建筑物”是指企业拥有产权、以经营租赁方式出租的建筑物。选项 A，企业没有该建筑物的产权，不属于投资性房地产；选项 C，对于一般企业，企业持有的准备建造房屋的土地使用权应该作为无形资产核算，对于房地产开发企业，用于建设自用建筑物的土地使用权应该作为无形资产单独核算，对于建造商品房的土地使用权，应该转入开发成本中；选项 B，董事会作出书面决议明确表明用于经营出租且持有意图短期内不会变化的空置建筑物和在建建筑物，应该作为投资性房地产核算。

7. 下列有关交叉持股合并处理的说法中，正确的有（ ）。

- A. 对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同
- B. 子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将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相互抵销

C. 对于子公司持有的母公司股权，应在合并报表中将确认的长期股权投资与母公司资本公积项目进行抵销处理

D. 子公司将所持有的母公司股权分类为其他权益工具投资的，应在合并报表上转换为长期股权投资核算

7. 【正确答案】 AB

【答案解析】 交叉持股，是指在由母公司和子公司组成的企业集团中，母公司持有子公司一定比例股份，能够对其实施控制，同时，子公司也持有母公司一定比例股份，即相互持有对方的股份。在编制合并财务报表时，①对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同；②对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；③对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理；④子公司将所持有的母公司股权分类为其他权益工具投资的，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。因此选项 BD 不正确。

8. 某公司 2×13 年发生下列经济业务：（1）销售材料取得价款 100 万元，原材料成本为 90 万元；（2）进行债务重组形成净收益 90 万元；（3）出租无形资产收到租金 60 万元，无形资产摊销 6 万元；（4）接受非关联企业无偿的现金捐赠 100 万元；（5）12 月 30 日，商品售后融资租回作为固定资产，商品成本 160 万元，售价为公允价值 200 万元；（6）签订售后回购协议销售商品一批，并同时约定 1 年后该公司将回购该批商品，且回购价大于售价；该批商品销售商品公允价值为 300 万元，商品成本为 270 万元；（7）处置其他权益工具投资取得收益 4 万元；（8）交易性金融资产取得利息收入 15 万元。下列关于 2013 年利润表项目列示金额的说法中，正确的有（ ）。

A. 确认营业收入的金额为 400 万元

B. 确认营业外收入的金额为 190 万元

C. 确认投资收益的金额为 19 万元

D. 确认营业利润的金额为 34 万元

8. 【正确答案】 BC

【答案解析】 选项 A, 确认营业收入的金额 =  $100(1) + 60(3) = 160$  (万元); 选项 B, 确认营业外收入的金额 =  $90(2) + 100(4) = 190$  (万元); 选项 C, 确认投资收益的金额 =  $4(7) + 15(8) = 19$  (万元); 选项 D, 确认营业利润的金额 =  $160 - [90(1) + 6(3)] + 19 = 83$  (万元)。

9. 下列关于投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降, 从而丧失控制权但能实施共同控制或重大影响的处理的说法中, 正确的有 ( )。

- A. 个别财务报表中, 应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算
- B. 个别财务报表中, 应当按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额, 与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益
- C. 个别财务报表中, 应当按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整
- D. 在合并财务报表中, 对于剩余股权, 应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量

9. 【正确答案】 ABCD

10. A 公司 (投资性主体) 为 B 公司、C 公司的母公司, 其中, B 公司为 A 公司的投资活动提供相关服务; B 公司为非投资性主体, 拥有两家全资子公司; C 公司为股权投资基金, 拥有两家合营企业, C 公司对其两家合营企业按照公允价值考核和评价管理层业绩。不考虑其他因素, 下列关于 A 公司、B 公司和 C 公司对其所持股股权投资的会计处理中, 正确的有 ( )。

- A. A 公司不需要编制合并财务报表
- B. B 公司应将其全资子公司纳入合并范围, 编制合并财务报表
- C. C 公司在其个别财务报表中对其合营企业采用公允价值计量, 并将其公允价值变动计入当期损益
- D. A 公司应对 C 公司采用公允价值计量, 并将其公允价值变动计入当期损益

10. 【正确答案】 BCD

【答案解析】 如果母公司是投资性主体，则只应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。因此，A 公司应该编制合并财务报表，将 B 公司纳入合并范围，并将 C 公司采用公允价值计量，且其变动计入当期损益，所以选项 A 不正确。

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. 甲为大型跨国企业集团，下有 A、B 等子公司。A 公司有 C、D 两个子公司。20×1 年度，集团内发生如下交易或事项：

(1) A 公司股东大会批准了一项股份支付协议。协议规定，自 20×1 年 1 月 1 日起，C 公司的 100 名管理人员须为 C 公司服务 3 年，才能在期满时以每股 5 元的价格购买 A 公司股票 1 000 股。A 公司股票期权在股份授予日的公允价值为 10 元，股票面值为 1 元。第 1 年有 2 名管理人员离开了 C 公司，预计 3 年中还将有 8 人离开。公司估计该股票期权在 20×1 年 12 月 31 日的公允价值为 9 元。

(2) A 公司股东大会批准了一项由其来进行结算的股份支付协议。协议规定，自 20×1 年 1 月 1 日起，D 公司的 100 名销售人员必须为本公司服务 3 年，才能在期满时以每股 5 元的价格购买 D 公司股票 1 000 股。D 公司股票期权在股份授予日的公允价值为 10 元，D 公司的股票面值为 1 元。第 1 年有 2 名销售人员离开了 D 公司，预计 3 年中还将有 8 人离开。公司估计该股票期权在 20×1 年 12 月 31 日的公允价值为 8 元。

(3) B 公司股东大会批准了一项股份支付协议。协议规定，自 20×1 年 1 月 1 日起，B 公司的 100 名销售人员必须为 B 公司服务 3 年，才能在期满时以每股 5 元的价格购买 A 公司股票 1 000 股。B 公司股票期权在股份授予日的公允价值为 10 元，A 公司的股票面值为 1 元。第 1 年有 2 名销售人员离开了 B 公司，预计 3

年中还将有 8 人离开。公司估计该股票期权在 20×1 年 12 月 31 日的公允价值为 11 元。

1) 根据资料 (1), 判断 A、C 公司对该股权激励计划的会计处理方法, 并说明理由。同时计算股权激励计划的实施对 A、C 公司 20×1 年度个别财务报表的影响, 并简述相应的会计处理, 编制合并财务报表中的抵销分录。

2) 根据资料 (2), 判断 A、D 公司对该股权激励计划的会计处理方法, 并说明理由。同时计算股权激励计划的实施对 A、D 公司 20×1 年度个别财务报表的影响, 并简述相应的会计处理, 编制合并财务报表中的抵销分录。

3) 根据资料 (3), 判断 A、B 公司对该股权激励计划的会计处理方法, 并说明理由。同时计算股权激励计划的实施对 A、B 公司 20×1 年度个别财务报表的影响, 并简述相应的会计处理。

#### 1. 【答案】

1) A 公司对该股权激励计划应作为权益结算的股份支付处理。(0.5 分) 理由: A 公司为结算企业, 以其自身股票结算, 经济利益不会流出企业。(0.5 分)

由于该股权激励计划的实施, A 公司 20×1 年度个别财务报表需要分别调增长期股权投资和资本公积项目 300 000 $[(100-2-8) \times 1\ 000 \times 10 \times 1/3]$ 元。(0.5 分) 会计处理为:

借: 长期股权投资 300 000

贷: 资本公积——其他资本公积 300 000 (0.5 分)

C 公司对该股权激励计划应作为权益结算的股份支付处理 (0.5 分)。理由: C 公司为接受服务的企业, 没有结算义务。(0.5 分)

由于该股权激励计划的实施, C 公司 20×1 年度个别财务报表需要分别调增管理费用和资本公积项目 300 000 $[(100-2-8) \times 1\ 000 \times 10 \times 1/3]$ 元。会计处理为:

借: 管理费用 300 000

贷: 资本公积 300 000 (0.5 分)

合并报表中的抵销分录:

借: 资本公积 300 000

贷: 长期股权投资 300 000 (0.5 分)

2) A 公司对该股权激励计划应作为现金结算的股份支付处理。(0.5 分)理由: A 公司授予的是以 D 公司股票为标的的期权,未来行权时,需要购入 D 公司股票再授予本企业职工或直接用现金净额结算。(0.5 分)

由于该股权激励计划的实施, A 公司 20×1 年度个别财务报表需要分别调增长期股权投资和应付职工薪酬项目 240 000 $[(100-2-8) \times 1\ 000 \times 8 \times 1/3]$ 元。会计处理是:

借: 长期股权投资 240 000

贷: 应付职工薪酬 240 000 (0.5 分)

D 公司对该股权激励计划应作为权益结算的股份支付处理。(0.5 分)理由: D 公司为接受服务企业,没有结算义务。(0.5 分)

由于该股权激励计划的实施, D 公司 20×1 年度个别财务报表需要分别调增销售费用和资本公积项目 300 000 $[(100-2-8) \times 1\ 000 \times 10 \times 1/3]$ 元。会计处理是:

借: 销售费用 300 000

贷: 资本公积 300 000 (0.5 分)

合并报表中的抵销分录:

借: 资本公积 300 000

贷: 长期股权投资 240 000

销售费用 60 000 (1 分)

3) B 公司对该股权激励计划应按现金结算的股份支付处理, A 公司不需要做会计处理。(0.5 分)理由: B 公司授予的是以 A 公司股票为标的的股票期权,未来行权时,需要购入 A 公司股票再授予本企业职工或直接用现金净额结算。(0.5 分)

由于该股权激励计划的实施, B 公司 20×1 年度个别财务报表需要分别调增销售费用和应付职工薪酬项目 330 000 $[(100-2-8) \times 1\ 000 \times 11 \times 1/3]$ 元。(0.5 分)会计处理是:

借: 销售费用 330 000

贷: 应付职工薪酬 330 000 (0.5 分)

2. 长城公司 2×12 年度资产负债表于 2×13 年 4 月 20 日对外报出，所得税汇算清缴于当日完成，适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10% 提取盈余公积，2×13 年 3 月 10 日进行审计时发现 2×12 年度报表中存在如下问题：

(1) 持有的交易性金融资产公允价值在资产负债表日上升 80 万元，长城公司认为没有形成实际的损益故未进行任何处理。

(2) 持有的某项专利权因减值因素消失而转回上年计提的 140 万元减值准备，同时转回原已确认的递延所得税。

(3) 持有的其他债权投资公允价值暂时性下降 50 万元，记入了“公允价值变动损益”科目。

(4) 根据日后期间的相关信息，长城公司在资产负债表日前对其子公司的借款的 70% 提供担保，子公司经营状况严重滑坡，预计子公司很可能不能偿还到期债务，根据协议约定长城公司承担连带责任，预计很可能将产生 420 万元的连带担保支出，但企业未对此进行账务处理。税法规定，因债务担保发生的支出不得税前列支。

1) 针对上述业务中处理有误的事项做出相应的调整分录；

2) 综合上述业务进行利润分配项目的调整。

## 2. 【答案】

1) 事项一：

借：交易性金融资产——公允价值变动 80

贷：以前年度损益调整——调整公允价值变动损益 80 (1 分)

借：以前年度损益调整——调整所得税费用 (80×25%) 20

贷：递延所得税负债 20 (1 分)

事项二：

借：以前年度损益调整——调整资产减值损失 140

贷：无形资产减值准备 140 (1 分)

借：递延所得税资产 (140×25%) 35

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 35 (1 分)

事项三：

借：其他综合收益 50

贷：以前年度损益调整——调整公允价值变动损益 50（1分）

借：以前年度损益调整——调整所得税费用 12.5

贷：其他综合收益（ $50 \times 25\%$ ）12.5（1分）

事项四：

借：以前年度损益调整——调整营业外支出 420

贷：预计负债 420（2分）

Event 1

Debit: Trading financial assets - revaluation of fair value 80

Credit: Adjustment of profit or loss of prior years - adjustment of gain or loss on revaluation of fair value 80

Debit: Adjustment of profit or loss of prior years - adjustment of income tax expense ( $80 \times 25\%$ ) 20

Credit: Deferred income tax liabilities 20

Event 2

Debit: Adjustment of profit or loss of prior years - adjustment of impairment loss on assets 140

Credit: Provision for impairment of intangible assets 140

Debit: Deferred income tax assets ( $140 \times 25\%$ ) 35

Credit: Adjustment of profit or loss of prior years - adjustment of income tax expense 35

Event 3

Debit: Other comprehensive income 50

Credit: Adjustment of profit or loss of prior years - adjustment of gain or loss on fair value revaluation 50

Debit: Adjustment of profit or loss of prior years - adjustment of income tax expense 12.5

Credit: Other comprehensive income ( $50 \times 25\%$ ) 12.5

Event 4

Debit: Adjustment of profit or loss of prior years - adjustment of

non-operating cost 420

Credit: Accrued liabilities 420 (11points)

2) 会计处理为:

借: 利润分配——未分配利润 427.5

贷: 以前年度损益调整 427.5 (1分)

借: 盈余公积 42.75

贷: 利润分配——未分配利润 42.75 (1分)

Debit: Distribution of profit - undistributed profit 427.5

Credit: Adjustment of profit or loss of prior years 427.5

Debit: Surplus reserve 42.75

Credit: Distribution of profit - undistributed profit

42.75 (4points)

**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. 甲公司是增值税一般纳税人, 其库存商品和生产设备适用的增值税税率为 17%。20×6 年至 20×9 年投资业务的相关资料如下:

20×6 年 7 月 31 日, 甲公司以一项公允价值为 263 万元的生产线和一批公允价值为 100 万元的库存商品为对价取得乙公司 40% 的股权, 对其形成重大影响。该生产线于 20×4 年 6 月 30 日购入, 入账价值为 200 万元, 预计使用年限为 10 年, 预计净残值为 0, 采用直线法计提折旧, 未计提减值准备; 该批库存商品的成本为 80 万元, 已计提存货跌价准备 5 万元。取得股权投资当日, 乙公司可辨认净资产的公允价值为 1 200 万元 (与账面价值相等)。

20×6 年 1 月 1 日至 20×6 年 7 月 31 日, 乙公司实现净利润 360 万元, 其他综合收益税后净额 20 万元。20×6 年 8 月 1 日至 20×6 年 12 月 31 日, 乙公司实现净利润 200 万元, 其他综合收益税后净额 100 万元。

20×7 年 1 月 1 日, 甲公司支付 350 万元再次取得乙公司 30% 的股权, 当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 1 000 万元。此时, 甲公司持有乙公司 70% 的股权, 能够控制乙公司。甲公司原持有的 40% 股权的公允价值为 500 万元。甲公司和乙

公司不存在任何关联方关系。

20×7 年 1 月 1 日至 20×7 年 12 月 31 日，乙公司实现净利润 500 万元，其他综合收益 50 万元。

20×8 年 1 月 1 日至 20×8 年 12 月 31 日，乙公司实现净利润 500 万元，其他综合收益 150 万元。

20×9 年 1 月 1 日至 20×9 年 7 月 1 日，乙公司实现净利润 300 万元，其他综合收益 40 万元。

20×9 年 7 月 1 日，甲公司转让乙公司 50% 的股权，收取现金 1 400 万元存入银行，转让后甲公司对乙公司的持股比例为 20%，能对其施加重大影响。20×9 年 7 月 1 日，即甲公司丧失对乙公司的控制权日，乙公司剩余 20% 股权的公允价值为 600 万元。假定上述其他综合收益均由其他债权投资产生，甲、乙公司提取盈余公积的比例均为 10%。并不考虑其他因素。

(计算结果精确至小数点后两位)

- 1) 作出 20×6 年 7 月 31 日取得 40% 股权甲公司个别报表的会计处理。
- 2) 作出 20×6 年 12 月 31 日甲公司的账务处理。
- 3) 作出 20×7 年 1 月 1 日甲公司再次取得乙公司 30% 股权时个别报表中的处理。
- 4) 作出 20×9 年 7 月 1 日甲公司丧失控制权日个别报表中的会计处理。
- 5) 作出 20×9 年 7 月 1 日甲公司丧失控制权日合并报表中的会计处理。

#### 1. 【答案】

1) 20×6 年 7 月 31 日，取得 40% 股权：

初始投资成本 =  $263 \times 1.17 + 100 \times 1.17 = 424.71$  (万元)

借：固定资产清理 158.33

    累计折旧  $[200/10/12 \times (6+12+7)]$  41.67

贷：固定资产 200 (1 分)

借：长期股权投资——投资成本 424.71

    贷：固定资产清理 158.33

        资产处置损益 104.67

        主营业务收入 100

应交税费——应交增值税（销项税额）  $(17+44.71) 61.71$ （1分）

应享有被投资方辨认净资产公允价值的份额  $= 1200 \times 40\% = 480$ （万元），大于初始投资成本的差额应调整长期股权投资账面价值，分录为：

借：长期股权投资——投资成本 55.29

贷：营业外收入 55.29（1分）

2) 20×6年12月31日：

借：长期股权投资——损益调整  $(200 \times 40\%) 80$

——其他综合收益  $(100 \times 40\%) 40$

贷：投资收益 80

其他综合收益 40（2分）

3) 20×7年1月1日，甲公司个别报表的会计处理：

借：长期股权投资——投资成本 350

贷：银行存款 350（2分）

4) 个别报表中的相关处理

出售50%股权：

借：银行存款 1400

贷：长期股权投资  $[(480+120+350) / 70\% \times 50\%]$  678.57

投资收益 721.43（1分）

借：其他综合收益  $(40 \times 50\% / 70\%) 28.57$

贷：投资收益 28.57（1分）

对剩余20%股权按照权益法进行调整

借：长期股权投资——损益调整  $[(500+500+300) \times 20\%]$  260

——其他综合收益  $[(50+150+40) \times 20\%]$  48

贷：盈余公积  $[(500+500) \times 20\% \times 10\%]$  20

未分配利润  $[(500+500) \times 20\% \times 90\%]$  180

投资收益  $(300 \times 20\%) 60$

其他综合收益  $[(50+150+40) \times 20\%]$  48（3分）

5) 合并报表中的相关处理

对剩余20%股权按照公允价值重新确认

借：长期股权投资 600

贷：长期股权投资  $(950/70% \times 20% + 260 + 48)$  579.43

投资收益 20.57 (2分)

对处置 50% 股权部分的收益的归属期间进行调整

借：投资收益 650

贷：未分配利润  $[(500 + 500) \times 50\%]$  500

投资收益  $(300 \times 50\%)$  150 (2分)

对剩余 20% 股权部分计入其他综合收益中的金额转出

借：其他综合收益  $[(50 + 150 + 40) \times 20\%]$  48

贷：投资收益 48 (2分)

2. A 公司为从事货物生产、进出口销售的大型集团企业，其在美国、英国、法国等国设立多家子公司，主要从事自产货物的生产和销售等。A 公司 2×16 年发生的有关交易或事项如下。

(1) 2×16 年 2 月 1 日，A 公司从美国甲公司采购国内尚无市场的 M 产品 200 万件，每件产品的价格为 3.3 美元，当日即期汇率为 1 美元=6.72 元人民币，款项以美元支付。A 公司为运回该产品发生关税 221.76 万元人民币，支付增值税进项税额 791.68 万元人民币。至年末，尚有 100 万件 M 产品未对外出售，该产品的国际市场价格为每件 2.8 美元，预计销售剩余产品将发生销售税费合计 0.2 美元。

(2) 2×16 年 3 月 1 日，A 公司进口一台国际先进的生产设备，购买价款为 250 万美元，款项至年末尚未支付。当日即期汇率为 1 美元=6.68 元人民币，A 公司为取得该设备发生关税 83.5 万元人民币，进口增值税 298.1 万元人民币，设备到港后发生装卸、运输安装费用 2 万元人民币。

由于该设备属于国际先进设备，A 公司聘请技术人员对公司内部员工进行培训，以银行存款支付培训费用 20 万元人民币，同时报销聘请的外部培训讲师的差旅费 1.8 万元人民币。

(3) 2×16 年 5 月 1 日，A 公司以每股 12 港元的价格购入乙公司 H 股 10 万股，A 公司将其指定为其他权益工具投资，当日即期汇率为 1 港元=0.92 元人民币，

款项已支付。2×16 年年末，由于市价变动，购入的乙公司 H 股市价变为每股 15 港元，当日即期汇率为 1 港元=0.89 元人民币。

(4) A 公司收到海外子公司分回的利润总计 4000 万美元，A 公司随即于当日将其兑换为人民币，当日银行美元买入价为 1 美元=6.6 元人民币，中间价为 1 美元=6.63 元人民币，卖出价为 1 美元=6.66 元人民币。

(5) A 公司因以前年度对英国境外子公司丙公司销售货物形成长期应收款 100 万英镑，A 公司对该款项暂无短期内收回的计划。2×16 年年末，A 公司针对该款项确认了汇兑损失 20 万元人民币。

(6) A 公司对丙公司持股比例为 80%，在将丙公司 2×16 年财务报表折算为记账本位币的过程中产生外币报表折算差额 600 万元人民币。

已知 2×16 年年末即期汇率为 1 美元=6.59 元人民币。

(7) 其他资料：A 公司以人民币作为记账本位币，采用交易发生日的即期汇率折算外币业务；A 公司属于增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率为 17%。

假设不考虑其他因素影响。

- 1) 根据资料 (1) ~ (5)，编制 A 公司的相关会计分录。
- 2) 根据资料 (5)、(6)，计算 A 公司在合并财务报表中应确认的外币报表折算差额，并编制合并报表相关的调整抵销分录。

## 2. 【答案】

1) 资料 (1)，A 公司购入 M 产品的成本 =  $200 \times 3.3 \times 6.72 + 221.76 = 4656.96$  (万元人民币) (1 分)。相关会计分录为：

借：库存商品——M 产品 4656.96

    应交税费——应交增值税（进项税额）791.68

    贷：银行存款——美元 4435.2

        ——人民币 1013.44 (1 分)

年末，尚未对外出售 M 产品的可变现净值 =  $2.8 \times 100 \times 6.59 - 0.2 \times 6.59 =$

1843.88 (万元人民币) (1 分)；剩余存货成本 =  $4656.96 \times 100 / 200 = 2328.48$

(万元人民币)；成本大于可变现净值，该产品发生了减值，需要计提减值准备 =  $2328.48 - 1843.88 = 484.6$  (万元人民币) (1 分)。相关会计分录为：

借：资产减值损失 484.6

贷：存货跌价准备——M 产品 484.6（1 分）

资料（2），A 公司购入该生产设备的成本 =  $250 \times 6.68 + 83.5 + 2 = 1755.5$ （万元）（1 分），发生的培训费和外聘讲师差旅费计入当期管理费用（0.5 分）。

分录为：

借：固定资产 1755.5

应交税费——应交增值税（进项税额） 298.1

贷：银行存款——美元 1670

——人民币  $(83.5 + 298.1 + 2)$  383.6（1 分）

借：管理费用 21.8

贷：银行存款 21.8（0.5 分）

资料（3），A 公司购入 H 股的成本 =  $10 \times 12 \times 0.92 = 110.4$ （万元人民币）（1 分），分录为：

借：其他权益工具投资——成本 110.4

贷：银行存款——港元 110.4（1 分）

年末，H 股的市场价格变动金额 =  $15 \times 10 \times 0.89 - 110.4 = 23.1$ （万元人民币）（1 分）

借：其他权益工具投资——公允价值变动 23.1

贷：其他综合收益 23.1（1 分）

资料（4），A 公司将取得的利润回报金额直接以人民币形式存入银行，取得的人民币金额 =  $4000 \times 6.6 = 26400$ （万元人民币）（1 分），分录为：

借：银行存款——人民币 26400

财务费用 120

贷：应收股利  $(4000 \times 6.63)$  26520（1 分）

资料（5），确认汇兑损失的分录为：

借：财务费用 20

贷：长期应收款——英镑 20（1 分）

**【答案解析】**资料（1），存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，所以外币购入的存货，如果在资产负债表日的可变现净值以外币反映，则应先将

可变现净值折算为记账本位币，再与记账本位币反映的账面成本比较计算应计提的减值。

资料（3），其他权益工具投资属于外币非货币性项目，期末汇率变动的影响和公允价值变动的影响一并计入其他综合收益。

资料（4），收到的外币利润回报直接存为人民币，相当于卖出外币，银行买入外币，因此需要按照买入价计算“银行存款——人民币”科目的金额，按照即期汇率计算“应收股利”科目的金额，差额计入财务费用。

2) A 公司在合并财务报表中应确认的外币报表折算差额 =  $600 \times 80\% - 20 = 460$

(万元人民币) (1 分)，合并报表调整抵销分录为：

借：其他综合收益——外币报表折算差额 20

贷：财务费用 20 (1 分)

借：其他综合收益——外币报表折算差额 ( $600 \times 20\%$ ) 120

贷：少数股东权益 120 (1 分)

**【答案解析】** 第一笔分录的含义：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，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入其他综合收益（外币报表折算差额）。第二笔分录的含义：企业境外经营为其子公司的，企业在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。