

2020 年注会会计必须攻克的易错题

一、单项选择题

1. A 公司于 2×18 年 1 月出资 1.2 亿元对 B 合伙企业进行增资并且办理了正常的出资手续，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 2×18 年 12 月 31 日、2×19 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 公司按照金融资产等相关准则进行会计处理。A 公司该事项遵循的会计信息质量要求是（ ）。

- A. 实质重于形式
- B. 谨慎性
- C. 及时性
- D. 可理解性

【正确答案】A

【答案解析】该投资的实质为债权性投资。上述交易从表面形式看为权益性投资，A 公司办理了正常的出资手续，符合法律上出资的形式要件。然而，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，该投资的实质为债权性投资，应按照金融工具确认和计量准则等相关准则进行会计处理。

2. A 公司适用的所得税税率为 25%。有关房屋对外出租资料如下：A 公司于 2013 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成本为 750 万元，预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前，已使用 4 年，企业按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转换日该房屋的公允价值等于账面价值，均为 600 万元。转为投资性房地产核算后，能够持续可靠取得该投资性房地产的公允价值，A 公司采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。该项投资性房地产在 2013 年 12 月 31 日的公允价值为 900 万元。2013 年税前会计利润为 1000 万元。该项投资性房地产在 2014 年 12 月 31 日的公允价值为 850 万元。2014 年税前会计利润为 1000 万元。假定该房屋自用时税法规定的折旧方法、折旧年限及净残

值与会计规定相同；企业 2013 年期初递延所得税负债余额为零。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额假定不存在其他差异。下列有关 2014 年 12 月 31 日所得税的会计处理，不正确的是（ ）。

- A. 2014 年末“递延所得税负债”发生额为-3.125 万元
- B. 2014 年递延所得税费用为 3.125 万元
- C. 2014 年应交所得税为 253.125 万元
- D. 2014 年所得税费用为 250 万元

【正确答案】 B

【答案解析】 2014 年末投资性房地产账面价值=850（万元）；计税基础=750-750÷20×6=525（万元）；应纳税暂时性差异余额=850-525=325（万元）；2014 年末“递延所得税负债”余额=325×25%=81.25（万元）；2014 年末“递延所得税负债”发生额=81.25-84.375=-3.125（万元），为递延所得税收益，所以选项 B 错误；2014 年应交所得税=（1000+50-750÷20）×25%=253.125（万元）；或：[1000-（325-337.5）]×25%=253.125（万元）；2014 年所得税费用=253.125-3.125=250（万元）。

3. A 公司共有 2000 名职工，该公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 10 个工作日带薪病假，未使用的病假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未使用的权利作废，不能在职工离开公司时获得现金支付；职工休病假是以后进先出为基础，即首先从当年可享受的权利中扣除，再从上年结转的带薪病假余额中扣除；职工离开公司时，公司对职工未使用的累积带薪病假不支付现金。2013 年 12 月 31 日，每个职工当年平均未使用带薪病假为 4 天。根据过去的经验并预期该经验将继续适用，A 公司预计 2014 年有 1900 名职工将享受不超过 10 天的带薪病假，剩余 100 名职工每人将平均享受 13 天病假，假定这 100 名职工全部为总部各部门经理，该公司平均每名职工每个工作日工资为 600 元。假定 2014 年 12 月 31 日，上述 100 名部门经理中有 80 名享受了 13 天病假，并随同正常工资以银行存款支付。另有 20 名只享受了 10 天病假，A 公司 2014 年因 20 名只享受了 10 天病假累积带薪缺勤应冲减管理费用的金额是（ ）。

- A. 180000 元

- B. 144000 元
- C. 36000 元
- D. 0

【正确答案】 C

【答案解析】 2013 年 12 月 31 日应当预计由于职工累积未使用的带薪病假权利而导致的预期支付的追加金额，即相当于 300 天（ 100×3 天）的病假工资 180000（ 300×600 ）元，并做如下账务处理：

借：管理费用 180000

贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 180000

2014 年，由于该公司的带薪缺勤制度规定，未使用的权利只能结转一年，超过 1 年未使用的权利将作废。

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤（ $80 \text{ 人} \times 3 \text{ 天} \times 600$ ） 144000

贷：银行存款 144000

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤（ $20 \text{ 人} \times 3 \text{ 天} \times 600$ ） 36000

贷：管理费用 36000

4. 下列关于最佳估计数的说法中正确的是（ ）。

- A. 企业所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定
- B. 企业所需支出存在一个连续范围但是该范围内各种结果发生的可能性不相同时，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定
- C. 企业或有事项涉及单个项目的，最佳估计数应该按照各种可能结果及相关概率计算确定
- D. 企业产品质量保证费用有三种可能，即较大质量问题、较小质量问题、无质量问题，最佳估计数应当按照各种情况最有可能发生的支出金额确定

【正确答案】 A

【答案解析】 企业所需支出不存在一个连续范围或虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同，如果或有事项涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定；如果或有事项涉及多个事项，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率计算确定。因此，选项 BCD 不正确。

5. 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

【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。

所以选项 BCD 是错误的。

6. 下列各方, 构成 A 公司关联方的是 ()。

- A. 其母公司甲公司的董事长
- B. 与 A 公司共同投资设立 B 合营企业的合营方乙公司
- C. 为 A 公司的子公司长期代销商品的丙商场
- D. 与 A 公司共同设立一项共同经营的丁公司

【正确答案】 A

【答案解析】 选项 B, 与该企业共同控制合营企业的合营者之间, 不构成关联方关系; 选项 C, 与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的代理商、经销商之间, 不构成关联方关系; 选项 D, 丁公司只是与 A 公司共同设立一项共同经营, 二者属于合营方, 但是无其他因素影响, 因此 A 公司与丁公司不构成关联方关系。

7. 20×3 年 4 月 1 日, 甲公司用银行存款 600 万元取得乙公司 60% 的股权, 实现非同一控制下企业合并, 投资当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 1 100 万元, 账面价值为 1 000 万元, 差额由一项存货评估增值产生。在投资当年, 该批存货全部实现对外销售。20×3 年 4 月 1 日至 20×3 年末, 乙公司实现净利润 500 万元, 未分配现金股利, 实现其他综合收益 100 万元 (均可在满足条件时重分类进损益)。20×4 年上半年, 乙公司实现净利润 400 万元, 无其他权益变动。20×4 年 6 月 30 日, 甲公司将其持有的乙公司 50% 的股权对外出售, 取得银行存款 700

万元，剩余股权不再具有控制、共同控制或重大影响，甲公司改按其他权益工具投资核算。剩余股权在丧失控制权日的公允价值为 140 万元。下列关于甲公司处置该股权相关处理的说法中，错误的是（ ）。

- A. 个别报表中甲公司应确认损益 240 万元
- B. 合并报表应确认处置损益 -300 万元
- C. 个别报表剩余股权的账面价值为 100 万元
- D. 合并报表中剩余股权应按 140 万元计量

【正确答案】C

【答案解析】本题考查知识点：丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的处理。丧失控制权改按金融资产核算，个别报表中剩余股权应按照公允价值计量，个别报表中应确认损益 = $700 + 140 - 600 = 240$ （万元）；合并报表应确认的处置损益 = $(700 + 140) - [1 \times 100 + (500 - 100) + 100 + 400] \times 60\% + 100 \times 60\% = -300$ （万元）。个别报表中剩余股权应按照公允价值 140 万元计量，选项 C 错误。

8. 下列关于重新计算每股收益的表述中，错误的是（ ）。

- A. 重新计算是因为相关事项既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，意味着同样的损益由扩大或者缩小的股份规模来享有
- B. 资产负债表日后期间派发股票股利的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益
- C. 企业向特定对象以低于当前市价的价格发行股票的，也应按照配股原则，考虑送股因素，进行重新计算
- D. 企业对以前年度损益进行追溯调整的，应当重新计算各列报期间的每股收益

【正确答案】C

【答案解析】企业向特定对象以低于市价发行股票的，往往是企业处于某种战略考虑或其他动机，或者特定对象除认购股份以外还需以其他形式予以补偿，因此可以视为不存在送股因素，视同发行新股处理，不考虑送股因素。派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，但并不影响所有者权益金额，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。因此，为了保持会计指标的前后期可比性，企业应当在

相关报批手续全部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。选项 D 说的是另外的情况，也就是以前年度的损益进行了调整，也是需要重新计算的。

9. 某企业将一项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，在重分类日该金融资产的公允价值为 50 万元，其账面余额为 48 万元（持有期间计提减值准备 1 万元）。不考虑其他因素，该企业在重分类日应进行的会计处理，下列表述正确的是（ ）。

- A. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产按 50 万元入账
- B. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产按 48 万元入账
- C. 应确认其他综合收益 2 万元
- D. 应确认投资收益 3 万元

【正确答案】A

【答案解析】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；原账面价值和公允价值之间的差额计入其他综合收益。因此，该企业以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产应按 50 万元入账，应确认其他综合收益 = $50 - (48 - 1) = 3$ （万元）。

会计分录为：

借：其他债权投资 50

 债权投资减值准备 1

 贷：债权投资 48

 其他综合收益 3

10. 某科研院所实行国库集中收付制度，2×17 年 1 月 1 日根据经过批准的部门预算和用款计划，向财政部门申请财政授权支付用款额度 100 万元，3 月 6 日，财政部门经过审核后，采用财政授权支付方式下达了 100 万元用款额度。3 月 10 日，收到代理银行盖章的《授权支付到账通知书》。3 月 20 日，购入不需要安装的科研设备一台，实际成本为 60 万元。下列关于该科研院所会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 3 月 10 日确认零余额账户用款额度 100 万元

- B. 3 月 10 日确认财政拨款收入 100 万元
C. 3 月 20 日确认固定资产 60 万元
D. 3 月 20 日确认事业收入 60 万元

【正确答案】 D

【答案解析】 (1) 3 月 10 日

①在预算会计中

借：资金结存—零余额账户用款额度 100
贷：财政拨款预算收入 100

②同时在财务会计中

借：零余额账户用款额度 100
贷：财政拨款收入 100

(2) 3 月 20 日按规定支用额度时，按照实际支用的额度

①在预算会计中

借：行政支出、事业支出 60
贷：资金结存—零余额账户用款额度 60

②同时在财务会计中

借：固定资产 60
贷：零余额账户用款额度 60

二、多项选择题

1. 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。

2. 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

【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。

3. 下列有关承租人账务处理中，正确的是（ ）。

- A. 承租人计算租赁付款额的现值时，承租人只能采用租赁内含利率作为折现率
- B. 租赁期开始日后合同发生修改的，不需重新计算承租人确认的租赁负债
- C. 通常情况下，如果能够合理确定承租人租赁期满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧
- D. 承租人发生的初始直接费用计入当期损益

【正确答案】 C

【答案解析】 选项 A，承租人计算租赁付款额现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率，无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人的增量借款利率作为折现率；选项 B，租赁期开始日后合同发生修改的，若修改部分未形成一项单

独租赁，则需要对原租赁合同重新计量租赁负债；选项 D，承租人发生的初始直接费用计入相关租赁资产成本。

4. A 公司 2×16 年在各地设的经营分部不存在亏损情况，其中包括：（1）上海的甲销售部，该销售部的收入占有分部收入合计的 25%；（2）北京的乙分公司，规模较小，实现的销售收入占有分部收入合计的 5%，但该分公司的利润的绝对值占有盈利分部利润合计额的 30%；（3）天津的丙分公司，该分公司的资产总额占有分部资产总额的 5%；（4）在广州各地设立的各个销售网点较小，但其满足经营分部合并条件的各网点经营收入的合计额达到所有分部收入合计数的 30%。不考虑其他因素，A 公司应将上述经营分部确定为报告分部的有（ ）。

- A. 甲销售部
- B. 乙分公司
- C. 丙分公司
- D. 广州各地销售网点

【正确答案】 ABD

【答案解析】 本题考查的知识点是报告分部的确定。经营分部满足下列条件之一的，应当确定为报告分部：

（1）该分部的分部收入占有所有分部收入合计的 10% 或者以上；

（2）该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占有所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10% 或者以上；

（3）该分部的分部资产占有所有分部资产合计额的 10% 或者以上。

选项 C，丙分公司的资产总额占 A 公司资产总额的比例小于 10%，若不考虑其他因素，不能将其确认为报告分部；选项 D，虽然各个销售网点的经营收入较少，但是其各个网点满足经营分部合并条件的其他经营分部合并，其经营收入达到了 10% 的重要性标准，应将其确定为一个报告分部。

5. 20×5 年，甲公司发生了如下交易或事项：（1）以 5000 万元银行存款购买 A 公司 80% 的股权，购买日，A 公司自有现金及现金等价物 6000 万元；（2）购买 B 公司股票作为交易性金融资产，支付的全部价款为 50 万元，其中包括已宣告尚未领取的现金股利 1 万元。（3）处置联营企业 C 公司取得价款 2500 万元，处

置当日，C 公司个别报表中现金及现金等价物总额为 2000 万元。（4）处置其子公司 D 公司取得价款 3500 万元，其中，D 公司个别报表中现金及现金等价物总额为 2800 万元；（5）购买其子公司 E 公司的少数股东权益支付价款 2350 万元。不考虑其他因素，上述事项对合并现金流量表的影响，下列说法中正确的有（ ）。

- A. “投资支付的现金”项目的列示金额为 50 万元
- B. “支付其他与筹资活动有关的现金”项目的列示金额为 2350 万元
- C. “收回投资收到的现金”项目的列示金额为 2500 万元
- D. “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目的列示金额为 700 万元

【正确答案】 BCD

【答案解析】 事项（1），购买子公司支付的价款 5000 万元小于子公司现金及现金等价物的持有量 6000 万元，在“收到其他与投资活动有关的现金”项目的列示金额为 1000 万元；事项（2），在“投资支付的现金”项目的列示金额为 49 万元，“支付其他与投资活动有关的现金”项目列示金额为 1 万元；事项（3），在“收回投资收到的现金”项目列示金额为 2500 万元；事项（4），在“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”中列示金额 = 3500 - 2800 = 700（万元）；事项（5）在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目的列示金额为 2350 万元。

6. 下列各项中，属于承租人初始直接费用的有（ ）。

- A. 租赁合同的印花税
- B. 租赁谈判人员的差旅费
- C. 租赁谈判人员的佣金费
- D. 评估是否签订租赁合同发生的法律费用

【正确答案】 AC

【答案解析】 初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。

7. 下列关于公允价值层次的说法，正确的有（ ）。

- A. 公允价值计量结果所属的层次，取决于所使用的估值技术本身

- B. 流动性折价属于不可观察输入值, 但是如果该调整对公允价值计量具有重大影响, 则该计量结果应当划分为第三层次输入值
- C. 从公允价值中扣除处置费用, 则企业在确定该公允价值计量结果所属层次时, 应当考虑处置费用调整对公允价值的影响
- D. 企业权衡作为公允价值计量输入值的报价时, 应当考虑该报价的性质

【正确答案】 BD

【答案解析】 选项 A, 公允价值计量结果所属的层次, 取决于估值技术的输入值, 而不是估值技术本身; 选项 C, 从公允价值中扣除处置费用, 企业在确定该公允价值计量结果所属层次时, 不应当考虑处置费用调整对公允价值的影响。

8. 下列关于反向购买说法正确的有 ()。

- A. 法律上的母公司应该编制合并财务报表
- B. 在合并报表中, 法律上的子公司的资产、负债按照合并前的账面价值进行确认和计量
- C. 在合并报表中, 会计上的子公司的资产、负债应按合并时的公允价值进行确认和计量
- D. 会计上的母公司应该编制合并财务报表

【正确答案】 ABC

【答案解析】 在反向购买中, 法律上的母公司应该编制合并财务报表; 法律上的子公司 (也就是会计上的母公司) 的资产、负债按照合并前的账面价值进行确认和计量, 法律上的母公司 (也就是会计上的子公司) 的资产、负债应该按照合并时的公允价值进行确认和计量。所以选项 A、B、C 正确, 选项 D 错误。

9. 下列各种情形, 一般不应终止确认相关金融资产的有 ()。

- A. 企业采用附追索权方式出售金融资产
- B. 企业将金融资产出售同时与买入方签订买断式回购协议
- C. 企业将金融资产出售同时与买入方签订看跌期权合约, 且该看跌期权是一项重大价内期权
- D. 企业将金融资产出售同时与买入方签订看跌期权合约, 且该看跌期权是一项重大价外期权

【正确答案】 ABC

【答案解析】 选项 ABC，企业仍保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，不符合终止确认金融资产的条件；选项 D，重大价外期权，即期权合约条款的设计使得金融资产的买方极小可能会到期行权，因此应终止确认。

10. A 公司为一家家用电器销售企业。2018 年 5 月 30 日，A 公司发布公告称，如果法国队在 2018 年的俄罗斯世界杯中夺冠，A 公司将对在 2018 年 6 月 1 日 0 时至 2018 年 6 月 30 日 22 时期间购买了“夺冠套餐”产品的消费者进行退全款的活动。参与该“夺冠套餐”活动的产品包括一款 4 599 元产品，一款 2 699 元产品以及两款 4 399 元产品。若法国队夺冠，退款方式并非直接予以现金退款，而是按照顾客发票金额返还顾客等额的天猫超市卡，该卡可以在天猫超市进行购物。假设活动期间 A 公司销售了一款“夺冠套餐”产品，价格为 4 599 元；次日安装完成并取得客户确认（假定不考虑增值税）。下列说法正确的有（ ）。

- A. 销售家用电器通常不属于在某一时段内履行的履约义务
- B. A 公司应在客户验收后确认收入
- C. A 公司承诺的退全款（以购物卡形式）属于可变对价，且以某一未来事件（法国队夺冠）的发生或不发生为条件，对价金额是可变的
- D. A 公司应按照期望值或最可能发生金额确定应付客户可变对价的最佳估计数，其确认为收入的金额（交易价格），应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额

【正确答案】 ABCD

【答案解析】 企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。销售家用电器通常不属于在某一时段内履行的履约义务，应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：①企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。②企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。③企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。⑤客户已接受该商品。⑥其他表明客户已取得商品控制权的迹象。安装完毕客户验收后，上述迹象通常满足，即 A 公司应在客户验收后确认收入。选项 A、B 正确。A 公司承诺的退全款（以购物卡形式）是

应收账款——债务重组	400
投资收益	$[2\,700 - 200 - 2\,400 - (4.02 - 4) \times 500] 90$
贷：应收账款	2 700（5分）

【提示】债权人受让金融资产初始确认时应当以其公允价值计量，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

(2) 债务人乙公司的账务处理如下：

2×20 年 4 月 10 日：

借：应付账款	2 700	
贷：股本	500	
资本公积——股本溢价	$(4.02 \times 500 - 500)$	1 510
应付账款——债务重组	400	
其他收益——债务重组收益	290	(4分)
借：资本公积——股本溢价	2	
贷：银行存款		2 (1分)

2. 甲公司作为一家建筑工程公司，2×17 年至 2×18 年发生如下业务：

(1) 2×17 年 1 月 1 日，与乙公司签订一项固定造价合同，为乙公司建造一栋厂房。合同总价款为 1200 万元，甲公司预计总成本为 900 万元，预计工期为 3 年。至 2×17 年末，甲公司实际发生成本 450 万元。

(2) 2×17 年 7 月 1 日，与丙公司签订一项固定造价合同，为丙公司建造一栋写字楼。合同总价款为 1000 万元，甲公司预计总成本为 800 万元，预计工期为 2.5 年。至 2×17 年末，甲公司为建造该工程，共发生成本 300 万元。

(3) 2×18 年 1 月 1 日，由于乙公司需求变化，因此与甲公司协商，变动其厂房中某车间的结构。为此，乙公司同意追加合同价款 120 万元，甲公司预计成本将增加 100 万元。至 2×18 年末，甲公司实际发生成本 350 万元。

(4) 2×18 年 1 月 1 日，由于甲公司工程质量良好，因此丙公司与甲公司协商，继续由甲公司承建其厂区内职工宿舍的建造，追加一项合同义务，总价款为 580 万元，预计总成本 500 万元，预计工期 1.5 年。至 2×18 年末，甲公司为建造写字楼发生工程成本 400 万元，为建造职工宿舍工程发生成本 200 万元。

假定以上建造服务均属于在某一时段内履行的履约义务，并根据累计发生的合同成本占合同预计成本的比例确定履约进度。

要求：

(1) 根据资料 (1) (2)，计算甲公司 2×17 年末因两项建造业务分别应确认的收入和结转成本的金额。

(2) 简述甲公司与乙公司工程合同变更的会计处理原则，并计算合同变更日和 2×18 年末应确认或调整收入、成本的金额。

(3) 简述甲公司与丙公司工程合同变更的会计处理原则，并计算合同变更日和 2×18 年末应确认或调整收入、成本的金额。

【正确答案】(1) 乙公司建造业务 = $450/900 \times 100\% = 50\%$ ，应确认收入 = $1200 \times 50\% = 600$ (万元)，应结转成本 = $900 \times 50\% = 450$ (万元)；(1 分)

丙公司建造业务履约进度 = $300/800 \times 100\% = 37.5\%$ ，应确认收入 = $1000 \times 37.5\% = 375$ (万元)，应结转成本 = $800 \times 37.5\% = 300$ (万元)。(1 分)

(2) 甲公司该项合同变更没有增加可明确区分的商品及合同价款，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。(1 分)

2×18 年初，变更后合同交易价格 = $1200 + 120 = 1320$ (万元)，变更后合同总成本 = $900 + 100 = 1000$ (万元)，调整后的履约进度 = $450/1000 \times 100\% = 45\%$ ，应调整收入 = $1320 \times 45\% - 600 = -6$ (万元)，应调整成本 = $1000 \times 45\% - 450 = 0$ 。

(1.5 分)

2×18 年末，履约进度 = $(450 + 350) / 1000 \times 100\% = 80\%$ ，应确认收入 = $1320 \times 80\% - (600 - 6) = 462$ (万元)，应确认成本 = $1000 \times 80\% - 450 = 350$ (万元)。

(1.5 分)

(3) 甲公司该项合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理。(1 分)

合同变更日不需要处理。

2×18 年末

写字楼合同履行进度 = $(400 + 300) / 800 \times 100\% = 87.5\%$ ，应确认收入 = $1000 \times 87.5\% - 375 = 500$ （万元），应结转成本 = $800 \times 87.5\% - 300 = 400$ （万元）；（1.5 分）

职工宿舍合同履行进度 = $200 / 500 \times 100\% = 40\%$ ，应确认收入 = $580 \times 40\% = 232$ （万元），应结转成本 = $500 \times 40\% = 200$ （万元）。（1.5 分）

3. A 公司、B 公司同为甲公司的子公司。有关资料如下：

（1）2×13 年 1 月 1 日，A 公司以一台生产设备（2×09 年以后购入）、一批原材料以及发行 1000 万股普通股作为合并对价，自甲公司取得 B 公司 80% 的股份。A 公司所付出的生产设备原价为 1000 万元，已计提折旧 300 万元，未计提减值准备，合并当日的公允价值（计税价格）为 500 万元；原材料成本为 200 万元，未计提存货跌价准备，公允价值（计税价格）为 300 万元；所发行普通股每股面值 1 元，合并当日每股公允价值 3 元。A 公司为发行普通股支付佣金、手续费共计 40 万元。

合并当日，B 公司相对于集团最终控制方而言的所有者权益账面价值为 3000 万元。

（2）2×13 年 4 月 20 日，B 公司宣告分配 2×12 年度现金股利 200 万元，5 月 3 日 A 公司收到股利，2×13 年度 B 公司实现净利润 400 万元。

（3）2×14 年 5 月 10 日，A 公司将该项股权投资全部对外出售，取得价款 4000 万元。

其他相关资料：A 公司属于增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%，A 公司与 B 公司采用的会计期间和会计政策相同；除增值税外不考虑其他税费。

要求：

（1）编制 A 公司上述事项的相关会计分录。

（2）假如 A、B 公司投资前无关联关系，做出 A 公司取得长期股权投资时的会计处理。

【正确答案】（1）2×13 年 1 月 1 日：

借：固定资产清理 700

 累计折旧 300

 贷：固定资产 1000（1 分）

借：长期股权投资——B 公司 2400

贷：固定资产清理 700

原材料 200

应交税费——应交增值税（销项税额） $[(500+300) \times 17\%]$ 136

股本 1000

资本公积——股本溢价 364（1 分）

借：资本公积——股本溢价 40

贷：银行存款 40（1 分）

2×13 年 4 月 20 日：

借：应收股利 160

贷：投资收益 160（0.5 分）

2×13 年 5 月 3 日：

借：银行存款 160

贷：应收股利 160（0.5 分）

2×14 年 5 月 10 日：

借：银行存款 4000

贷：长期股权投资——B 公司 2400

投资收益 1600（1 分）

（2）若 A、B 公司投资前无关联关系，则 A 公司取得该长期股权投资时的会计处理：

借：固定资产清理 700

累计折旧 300

贷：固定资产 1000（1 分）

借：长期股权投资——B 公司 $[500+300+(500+300) \times 17\%+1000 \times 3]$ 3936

资产处置损益 200

贷：固定资产清理 700

其他业务收入 300

应交税费——应交增值税（销项税额） $[(500+300) \times 17\%]$ 136

股本 1000

资本公积——股本溢价 2000 (2 分)

借：其他业务成本 200

贷：原材料 200 (1 分)

借：资本公积——股本溢价 40

贷：银行存款 40 (1 分)

4. 甲公司为母公司，A 公司和 B 公司为其子公司。

资料 1：A 公司有关现金结算的股份支付的资料如下。

(1) 2×15 年 1 月 1 日，A 公司对其 50 名中层以上管理人员每人授予 10 万份现金股票增值权，这些人员从 2015 年 1 月 1 日起必须在 A 公司连续服务 2 年，即可自 2×16 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度获得现金，该增值权应在 2×17 年 12 月 31 日之前行使完毕。

(2) 2×15 年末 A 公司估计，该增值权公允价值为 15 元。2×15 年有 8 名管理人员离开 A 公司，A 公司估计还将有 1 名管理人员离开。

(3) 2×16 年末 A 公司估计，该增值权公允价值为 18 元。2×16 年又有 2 名管理人员离开公司，2×16 年末，假定有 10 人行使股票增值权取得了现金。每份现金股票增值权支付现金 16 元。

(4) 2×17 年 12 月 31 日剩余 30 人全部行使了股票增值权。每份现金股票增值权支付现金 20 元。

资料 2：B 公司有关现金结算的股份支付的资料如下：

(1) 2×15 年 1 月 1 日，B 公司对其 50 名中层以上管理人员每人授予 10 万份现金股票增值权，这些人员从 2×15 年 1 月 1 日起必须在 B 公司连续服务 2 年，即可自 2×16 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度获得现金，该增值权应在 2×17 年 12 月 31 日之前行使完毕。

(2) 2×15 年末 B 公司估计，该增值权公允价值为 15 元。2×15 年有 7 名管理人员离开 B 公司，B 公司估计未来还将有 3 名管理人员离开。

(3) 2×16 年末 B 公司估计，该增值权公允价值为 18 元。又有 3 名管理人员离开公司，B 公司估计未来没有管理人员离开。

假定 2×16 年 12 月 31 日经董事会批准，B 公司修改股权激励计划，原授予管理人员 10 万份现金股票增值权修改为 5 万份现金股票增值权，连续服务 2 年修改

为连续服务为 3 年,同时以现金补偿原授予现金股票增值权且尚未离职的管理人员 3 800 万元。同时修改为自 2×12 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度获得现金,该增值权应在 2×18 年 12 月 31 日之前行使完毕。

(4) 2×17 年末 B 公司估计,该增值权公允价值为 20 元。2×17 年没有管理人员离开 B 公司,2×17 年末,假定有 10 人行使股票增值权取得了现金。每份现金股票增值权支付现金 19 元。

(5) 2×18 年 12 月 31 日有 30 人全部行使了股票增值权。每份现金股票增值权支付现金 23 元。

要求:

(1) 根据资料一,不考虑其他因素,编写 A 公司关于股份支付的会计处理。

(2) 根据资料二,不考虑其他因素,编写 B 公司关于股份支付的会计处理。

【正确答案】(1) A 公司的会计处理:

(1) 2×15 年 1 月 1 日:授予日不作处理。

(2) 2×15 年末:

确认费用 = $(50 - 8 - 1) \times 10 \times 15 \times 1/2 = 3\,075$ (万元) (0.5 分)

借:管理费用 3 075

贷:应付职工薪酬 3 075 (0.5 分)

(3) 2×16 年末:

借:应付职工薪酬 $(10 \times 10 \times 16)$ 1 600

贷:银行存款 1 600 (1 分) (0.5 分)

确认费用 = $[(50 - 8 - 2 - 10) \times 10 \times 18 \times 2/2] = 3\,925$ (万元)

(0.5 分)

借:管理费用 3 925

贷:应付职工薪酬——股份支付 3 925 (0.5 分)

(4) 2×17 年末:

借:应付职工薪酬 $(30 \times 10 \times 20)$ 6 000

贷:银行存款 6 000 (0.5 分)

确认公允价值变动损益 = $0 - 5\,400 + 6\,000 = 600$ (万元) (0.5 分)

借:公允价值变动损益 600

贷：应付职工薪酬——股份支付 600（0.5分）

(2) B公司的会计处理：

B公司的会计处理：

(1) 2×15年1月1日：授予日不作处理。

(2) 2×15年末：

当期费用 = $(50 - 7 - 3) \times 10 \times 15 \times 1/2 = 3\,000$ （万元）（0.5分）

借：管理费用 3 000

贷：应付职工薪酬——股份支付 3 000（0.5分）

(3) 2×16年末：

当期费用 = $(50 - 7 - 3) \times 10 \times 18 \times 2/2 - 3\,000 = 4\,200$ （万元）（0.5分）

借：管理费用 4 200

贷：应付职工薪酬——股份支付 4 200（0.5分）

借：应付职工薪酬——股份支付 $(7\,200 \times 50\%) 3\,600$

管理费用 200

贷：银行存款 3 800（0.5分）

(4) 2×17年末：

支付现金 = $10 \times 5 \times 19 = 950$ （万元）（0.25分）

借：应付职工薪酬——股份支付 950

贷：银行存款 950（0.5分）

公允价值变动 = $(50 - 7 - 3 - 10) \times 5 \times 20 - (3\,000 + 4\,200 - 3\,600 - 950) = 350$ （万元）（0.5分）

借：公允价值变动损益 350

贷：应付职工薪酬——股份支付 350（0.5分）

(5) 2×18年末：

支付现金 = $30 \times 5 \times 23 = 3\,450$ （万元）（0.25分）

借：应付职工薪酬——股份支付 3 450

贷：银行存款 3 450（0.5分）

公允价值变动 = $0 - (3\,000 + 4\,200 - 3\,600 - 950 + 350 - 3\,450) = 450$ （万元）
（0.5分）

借：公允价值变动损益 450

贷：应付职工薪酬——股份支付 450（0.5分）

四、综合题

1. 2×17年~2×18年，甲公司发生如下业务：

（1）2×17年4月18日，销售一批商品给乙公司，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为200万元，增值税销项税额为26万元，成本为160万元。该业务构成一项单项履约义务且符合收入确认条件。双方约定，乙公司应于2×17年11月30日付款。2×17年7月6日，甲公司与丙银行协商后约定：甲公司应收乙公司的货款以不附追索权的方式出售给丙银行，价款为180万元，实际发生的销售退回不影响该价款。根据经验，甲公司预计该批商品将发生的销售退回金额为11.3万元（其中，增值税销项税额为1.3万元），退回部分的存货成本为8万元。2×17年9月4日，甲公司收到乙公司退回的商品。

（2）2×17年5月18日，销售一批商品给丙公司，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为100万元，增值税销项税额为13万元，成本为70万元，该业务构成一项单项履约义务且符合收入确认条件。当日收到丙企业签发的不带息商业承兑汇票一张，该票据的期限为6个月。2×17年10月6日，甲公司以该票据向银行贴现，并取得银行存款105万元；双方约定，如果到期日银行收不到该款项，银行可以要求甲公司偿还该款项。

（3）2×17年6月6日，支付价款510万元（含交易费用1万元和已宣告发放的现金股利9万元），购入丁公司发行的股票100万股，占丁公司有表决权股份的1%。甲公司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非交易性权益工具投资。

2×17年6月18日，收到丁公司发放的现金股利9万元。

2×17年12月31日，该股票市价为每股5.1元。

2×18年6月26日，以每股5.3元的价格将该股票全部转让。

假定甲公司按照净利润的10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1), 分别编制甲公司出售该应收债权以及发生退货的相关会计分录。

(2) 根据资料 (2), 分别编制甲公司销售商品及进行票据贴现的相关会计分录。

(3) 根据资料 (3), 编制甲公司相关的会计分录。

(4) 根据资料 (1)、(2), 计算甲公司 2×17 年因上述事项产生的损益影响金额。

(5) 根据资料 (3), 计算甲公司 2×18 年因上述事项对所有者权益总额产生的影响。

【正确答案】 (1) ①2×17 年 7 月 6 日出售应收债权:

借: 银行存款 180

 财务费用 34.7

 其他应收款 11.3

 贷: 应收账款 226 (2分)

②2×17 年 9 月 4 日收到退回商品:

借: 主营业务收入 10

 应交税费——应交增值税 (销项税额) 1.3

 贷: 其他应收款 11.3 (1分)

借: 库存商品 8

 贷: 主营业务成本 8 (1分)

(2) ①2×17 年 5 月 18 日销售实现时:

借: 应收票据 113

 贷: 主营业务收入 100

 应交税费——应交增值税 (销项税额) 13 (1分)

借: 主营业务成本 70

 贷: 库存商品 70 (1分)

②2×17 年 10 月 6 日贴现票据:

借: 银行存款 105

 短期借款——利息调整 8

 贷: 短期借款——成本 113 (2分)

(3) ①2×17 年 6 月 6 日, 购入股票:

借: 应收股利 9

其他权益工具投资——成本 501

贷: 银行存款 510 (1 分)

②2×17 年 6 月 18 日, 收到现金股利:

借: 银行存款 9

贷: 应收股利 9 (1 分)

③2×17 年 12 月 31 日, 确认股票价格变动:

甲公司因持有该股权投资发生的公允价值变动金额 = $5.1 \times 100 - 501 = 9$ (万元)
(1 分)

借: 其他权益工具投资——公允价值变动 9

贷: 其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 9 (1 分)

④2×18 年 6 月 26 日, 出售股票:

借: 银行存款 (5.3×100) 530

其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 9

贷: 其他权益工具投资——成本 501

其他权益工具投资——公允价值变动 9

盈余公积——法定盈余公积 2.9

利润分配——未分配利润 26.1 (2 分)

(4) 资料(1)影响 2×17 年利润的金额 = $200 - 160 - 34.7 - 10 + 8 = 3.3$ (万元);

资料(2)影响 2×17 年利润的金额 = $100 - 70 = 30$ (万元); 因此, 影响 2×17 年利润的总额 = $3.3 + 30 = 33.3$ (元)。(3 分)

(5) 因资料(3)增加甲公司 2×18 年所有者权益总额的金额 = $-9 + 2.9 + 26.1 = 20$ (万元)。(1 分)

2. 甲公司为增值税一般纳税人, 2×19 年自财政部门取得以下款项:

(1) 7 月 20 日, 甲公司取得当地财政部门拨款 1 860 万元, 用于资助甲公司 2×19 年 7 月开始进行的一项研发项目的前期研究。该研发项目预计周期为两年, 预计

将发生研究支出 3 000 万元。项目自 2×19 年 7 月开始启动，至年末累计发生研究支出 1 500 万元（均为职工薪酬）；假定该补贴全部符合政府补助所附条件。

(2) 12 月 30 日，收到战略性新兴产业研究补贴 4 000 万元，该项目至取得补贴款时已发生研究支出 1 600 万元，其中费用化支出 1 000 万元，资本化支出 600 万元，均为职工薪酬，预计项目结束前仍将发生研发支出 2 400 万元；假定该补贴全部符合政府补助所附条件。甲公司按照已发生支出占预计发生支出总额的比例分摊政府补助。

(3) 2 月 20 日，收到拨来的以前年度已完成重点科研项目的经费补贴 2 600 万元。

(4) 6 月 20 日，取得国家对公司进行技改项目的支持资金 1 510 万元，用于购置固定资产（设备），取得增值税专用发票，价款为 3 000 万元，增值税进项税额为 390 万元，相关资产于当年 12 月 28 日达到预定可使用状态，预计使用年限为 20 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。

甲公司对与收益相关的政府补助采用总额法核算并按照已发生支出占预计发生支出总额的比例分摊；对与资产相关的政府补助采用净额法核算。不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1)，说明甲公司对该政府补助的核算方法；并编制相关会计分录。

(2) 根据资料 (2)，判断该交易应按与收益相关的政府补助处理还是按与资产相关的政府补助处理；并编制甲公司相关会计分录。

(3) 根据资料 (3)，编制甲公司相关会计分录。

(4) 根据资料 (4)，编制甲公司 2×19 年相关会计分录。

【正确答案】 (1) 企业应当将其作为与收益相关的政府补助，并在成本支出发生的期间内分配，相关金额冲减发生的支出金额。(1 分)

借：银行存款 1 860

贷：递延收益 1 860 (0.5 分)

借：研发支出——费用化支出 1 500

贷：应付职工薪酬 1 500 (0.5 分)

借：管理费用 1 500

贷：研发支出——费用化支出 1 500 (0.5 分)

借：递延收益 930

贷：其他收益 $(1\ 860/3\ 000 \times 1\ 500)$ 930 (0.5 分)

(2) 该政府补助资助的是企业的研究项目，属于针对综合性项目的政府补助，但是没有规定明确的用途，因此难以进行区分，应作为与收益相关的政府补助处理。(1 分)

借：银行存款 4 000

贷：其他收益 $[4\ 000 \times 1\ 600 / (1\ 600 + 2\ 400)]$ 1 600
递延收益 2 400 (1 分)

借：研发支出——费用化支出 1 000

——资本化支出 600

贷：应付职工薪酬 1 600 (1 分)

借：管理费用 1 000

贷：研发支出——费用化支出 1 000 (1 分)

(3) 会计分录为：

借：银行存款 2 600

贷：其他收益 2 600 (1 分)

(4) 会计分录为：

借：银行存款 1 510

贷：递延收益 1 510 (0.5 分)

借：固定资产 3 000

应交税费——应交增值税（进项税额）390

贷：银行存款 3 390 (0.5 分)

借：递延收益 1 510

贷：固定资产 1 510 (1 分)

3. 甲公司的记账本位币为人民币，采用交易发生日的即期汇率折算外币业务。2015 年，甲公司发生了如下交易或事项：

(1) 2月1日, 甲公司购入境外A公司500万股股票, 持股比例为5%, 对A公司不具有控制、共同控制或重大影响, 且甲公司将其指定为其他权益工具投资, 支付购买价款为1 200万美元。至年末, A公司股票的公允价值为每股3美元。

(2) 5月1日, 甲公司以380万美元购入境外B公司35%的股权, 且对B公司的经营决策能够产生重大影响。当日, B公司可辨认净资产的公允价值为1 100万美元(等于账面价值)。

(3) 6月30日, 甲公司将其生产的一台成本为200万元人民币的设备以50万美元的价格出售给C公司, C公司作为管理用固定资产核算, 且货款于当日结算。C公司预计该设备的使用年限为10年, 预计净残值为0。假定该项固定资产于当日达到预定可使用状态。

(4) B公司自投资日至2×15年年末实现的净利润为2 000万美元, 实现其他综合收益120万美元, 因发行可转换公司债券确认资本公积158万美元。

其他资料:

2×15年的相关汇率信息如下:

2月1日, 1美元=6.58元人民币; 5月1日, 1美元=6.37元人民币; 6月30日, 1美元=6.82元人民币; 12月31日, 1美元=6.62元人民币。

不考虑其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1)计算甲公司确认该股权投资的初始入账价值, 并编制2×15年与该项股权相关的会计分录。

(2) 根据资料(2)确定甲公司对该股权投资采用的核算方法, 并编制与取得股权投资相关的会计分录。

(3) 根据资料(3)编制甲公司与销售设备相关的会计分录。

(4) 根据资料(4)编制甲公司按照权益法核算长期股权投资的调整分录。

【正确答案】(1) 甲公司取得该股权投资的初始入账价值=1 200×6.58=7 896

(万元人民币)(1分), 相关分录为:

借: 其他权益工具投资——成本 7 896

贷: 银行存款——美元 7 896 (1分)

期末，该股权投资确认公允价值变动 $=3 \times 500 \times 6.62 - 7896 = 2034$ （万元人民币）（1分），相关分录为：

借：其他权益工具投资——公允价值变动 2034

贷：其他综合收益 2034（1分）

（2）甲公司取得 B 公司投资应作为长期股权投资并采用权益法进行后续计量。因为甲公司取得 B 公司 35% 的股权，能够对 B 公司的经营决策施加重大影响。（1分）

甲公司取得该股权投资的初始投资成本 $=380 \times 6.37 = 2420.6$ （万元人民币）（1分）

借：长期股权投资——投资成本 2420.6

贷：银行存款——美元 2420.6（1分）

甲公司应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 $=1100 \times 35\% \times 6.37 = 2452.45$ （万元人民币），初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，需要对初始投资成本进行调整：

借：长期股权投资——投资成本 $(2452.45 - 2420.6) 31.85$

贷：营业外收入 31.85（2分）

（3）甲公司销售商品给 B 公司，相关分录为：

借：银行存款——美元 341

贷：主营业务收入 $(50 \times 6.82) 341$ （2分）

借：主营业务成本 200

贷：库存商品 200（1分）

（4）甲公司应享有 B 公司实现净利润的份额 $=2000 \times 35\% \times 6.62 = 4634$ （万元人民币）（1分）

甲公司应享有 B 公司实现的其他综合收益的份额 $=120 \times 35\% \times 6.62 = 278.04$ （万元人民币）（1分）

甲公司应享有 B 公司实现除净利润、利润分配和其他综合收益以外的其他权益变动的份额 $=158 \times 35\% \times 6.62 = 366.09$ （万元人民币）（1分）

相关分录为：

借：长期股权投资——损益调整 4634

贷：投资收益 4 634（1 分）

借：长期股权投资——其他综合收益 278.04

贷：其他综合收益 278.04（1 分）

借：长期股权投资——其他权益变动 366.09

贷：资本公积——其他资本公积 366.09（1 分）

4. 甲公司作为一家从事日化用品生产、销售的综合性企业，拥有自主品牌产品的加工工厂，也拥有独立经营的自主品牌产品销售门店，2×20 年与其经营与投资活动相关的业务如下：

(1) 甲公司 W 市的某一日化用品销售门店自 2×20 年 1 月 1 日起开始实施一项奖励积分计划，约定客户每消费 100 元可积 1 分，积分可在确认收货的下月开始用于抵现，每一积分抵现 1 元。当月共确认销售额 100 万元，确认奖励积分 10 000 分。根据历史经验，甲公司预计该积分当年将有 80% 被使用。2×20 年 2 月份，该奖励积分共有 5 000 分被使用。假定上述金额均不包含增值税等的影响。

(2) 2×20 年 1 月 1 日从丙公司处购入 B 生产设备作为固定资产使用，购货合同约定，B 设备的总价款为 2 000 万元，当日支付 800 万元，余款分 4 年于每年年末平均支付。设备交付安装，银行存款支付安装等相关费用 50.47 万元，设备于 3 月 31 日安装完毕并交付使用。假定同期银行借款年利率为 6%。已知 $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ ， $(P/A, 6\%, 4) = 3.4651$ 。

(3) 2×20 年 3 月 1 日，甲公司以一项生产用设备作为对价，与 M 公司进行资产置换，换取 M 公司一批生产护肤品的配料，该交换具有商业实质。甲公司换出设备账面价值为 280 万元（其中已计提折旧 70 万元），公允价值为 310 万元；M 公司换出该配料的账面成本为 300 万元，公允价值为 320 万元；甲公司另向 M 公司支付银行存款 11.3 万元。甲公司换入配料后作为原材料入账，并支付运输费等相关税费 2 万元。假定双方均为增值税一般纳税人，增值税税率为 13%。

(4) 2×20 年 6 月 1 日，为进一步拓宽市场、形成竞争力，甲公司与某护发品牌企业乙公司进一步进行投资，约定甲公司以 500 万元人民币为对价取得乙公司 20% 的股权，取得后累计持有其 30% 的股权，对其形成重大影响；当日乙公司可辨认净资产公允价值为 3 000 万元（等于账面价值），原 10% 股权投资公允价值为 250 万元。原持有乙公司 10% 股权为 2×19 年 6 月 1 日取得，被指定为以公允

价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，取得成本为 200 万元，2×19 年末公允价值为 240 万元。

要求：

(1) 根据资料 (1)，分别计算甲公司 1 月份、2 月份因该积分计划确认的收入，并编制相关分录。

(2) 根据资料 (2)，计算购买设备时应确认未确认融资费用的金额以及该设备的入账价值，编制取得该设备的相关分录。

(3) 根据资料 (3)，计算甲公司换入原材料的入账成本，以及因资产置换影响营业利润的金额，并编制相关会计分录。

(4) 根据资料 (4)，计算甲公司取得长期股权投资的入账价值，以及影响当期损益的金额，编制 2×20 年 6 月 1 日相关会计分录。

【正确答案】 (1) 1 月份销售商品的单独售价 = 100 (万元) (0.5 分)

积分的单独售价 = $1 \times 10\,000 \times 80\% / 10\,000 = 0.8$ (万元) (0.5 分)

分摊至商品销售的交易价格 = $100 / (100 + 0.8) \times 100 = 99.21$ (万元) (0.5 分)

分摊至积分的交易价格 = $0.8 / (100 + 0.8) \times 100 = 0.79$ (万元) (0.5 分)

甲公司当月应确认销售商品相关收入 99.21 万元，分摊至积分的价格应于实际使用时确认为收入。(0.5 分)

借：银行存款 100

 贷：主营业务收入 99.21

 合同负债 0.79 (1 分)

2 月份当月实际使用 5 000 分，积分确认收入 = $0.79 \times 5\,000 / (10\,000 \times 80\%) = 0.49$ (万元) (0.5 分)

借：合同负债 0.49

 贷：主营业务收入 0.49 (1 分)

(2) 合同总价款的现值 = $800 + (2\,000 - 800) / 4 \times (P/A, 6\%, 4) = 800 + 300 \times 3.4651 = 1\,839.53$ (万元) (1 分)

应确认未确认融资费用的金额 = $2\,000 - 1\,839.53 = 160.47$ (万元) (1 分)

设备的入账价值 = $1\,839.53 + 50.47 = 1\,890$ (万元) (1 分)

1 月 1 日分录为：

借：在建工程 1 839.53
 未确认融资费用 160.47
 贷：长期应付款 2 000（1分）

3月31日

借：在建工程 50.47
 贷：银行存款 50.47（0.5分）

借：固定资产 1 890
 贷：在建工程 1 890（0.5分）

(3) 换入原材料入账成本 = $310 + 310 \times 13\% - 320 \times 13\% + 11.3 + 2 = 322$ （万元）
（1分）

影响营业利润的金额 = $310 - 280 = 30$ （万元）（1分）

借：固定资产清理 280
 累计折旧 70
 贷：固定资产 350（0.5分）

借：原材料 322
 应交税费——应交增值税（进项税额） 41.6

 贷：固定资产清理 280
 应交税费——应交增值税（销项税额） 40.3
 资产处置损益 30
 银行存款 13.3（1.5分）

(4) 初始投资成本 = $250 + 500 = 750$ （万元），应享有被投资方单位可辨认净资产公允价值的份额 = $3000 \times 30\% = 900$ （万元），因此应调整其初始成本，调整后入账价值 = 900（万元）。（1分）影响当期损益的金额 = $900 - 750 = 150$ （万元）

（1分），相关分录为：

借：长期股权投资 750
 贷：银行存款 500
 其他权益工具投资 240
 盈余公积 1
 利润分配——未分配利润 9（1分）

借：长期股权投资 150

贷：营业外收入 150（1分）

借：其他综合收益 40

贷：盈余公积 4

利润分配——未分配利润 36（1分）

5.（本小题 18 分）甲公司为一家上市公司，主要从事药品研发、生产和销售，其会计报告于每年 4 月 30 日对外报出。甲公司 2×18 年财务人员在审计当年报表时关注到下列事项：

（1）2×18 年 2 月 1 日甲公司董事会作出决议，决定将管理用固定资产的折旧年限由原来的 3 年变为 5 年。此固定资产为 2×16 年 12 月 31 日取得，原值为 900 万元，预计净残值为 0，按直线法计提折旧。甲公司对此变更的处理为：

借：累计折旧 130

贷：管理费用 10

盈余公积 12

利润分配——未分配利润 108

借：管理费用 165

贷：累计折旧 165

（2）2×18 年 7 月，甲公司一项未决诉讼结案，法院判定甲公司承担损失赔偿责任 3 000 万元。该诉讼事项源于 2×17 年 9 月一竞争对手起诉甲公司某保健品包装侵犯其商标权。甲公司编制 2×17 年财务报表期间，曾在法院的调解下，与原告方达成初步和解意向。按照该意向，甲公司需向对方赔偿 1 000 万元，甲公司据此在 2×17 年确认预计负债 1 000 万元。2×18 年，原告方控股股东变更，新的控股股东认为原调解决定不合理，不再承认原初步和解相关事项，向法院请求继续原法律程序。因实际结案时需赔偿金额与原确认预计负债的金额差别较大，甲公司于 2×18 年进行了以下会计处理：

借：以前年度损益调整 2 000

贷：预计负债 2 000

借：盈余公积 200

利润分配——未分配利润 1 800

贷：以前年度损益调整 2 000

借：预计负债 3 000

贷：其他应付款 3 000

(3) 甲公司于 2×17 年 1 月 1 日购入面值为 1 000 万元的 3 年期债券，并划分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，实际支付的价款为 1 000 万元。该债券票面利率为 6%，每年 1 月 1 日付息。由于市场利率变动，2×17 年年末该债券的公允价值变为 900 万元。甲公司认为，该工具的信用风险自初始确认后并无显著增加，应按 12 个月内预期信用损失计量损失准备，损失准备金额为 20 万元。2×18 年该债券的公允价值上涨至 950 万元，且该工具的信用风险自初始确认后并无显著增加，应按 12 个月内预期信用损失计量损失准备，损失准备总额为 10 万元。甲公司于 2×18 年的会计分录为：

借：应收利息 60

贷：投资收益 60

借：其他债权投资——公允价值变动 40

贷：其他综合收益 40

(4) 甲公司 2×17 年 12 月 31 日与另一家药品制造企业 M 公司采用共同经营方式，共同出资购买一条生产线，用于出租收取租金。合同约定，两公司的出资比例、收入分享率和费用分担率均为 50%。该生产线购买价款为 1 800 万元，以银行存款支付，预计使用寿命 10 年，预计净残值为 50 万元，当日即投入使用，采用年限平均法按月计提折旧。2×18 年为此生产线共支付维修费 10 万元，同时收到当年度租金 600 万元。

要求：

(1) 根据上述资料，逐项判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由；如果甲公司的会计处理不正确，编制相关的更正会计分录。

(2) 根据资料 (4)，说明甲公司该项共同经营的处理原则，计算甲公司因该项共同经营应确认的损益影响金额，并编制甲公司相关会计分录。

【正确答案】(1) 事项 (1)，甲公司的处理不正确。(0.5 分) 固定资产折旧年限的变更属于会计估计变更，不需要追溯调整，(1 分) 更正分录如下：

①将原追溯调整的分录冲销：

借：管理费用 10

 盈余公积 12

 利润分配——未分配利润 108

贷：累计折旧 130（1分）

②固定资产截止到2×18年1月底的账面价值=900-900÷3÷12×13=575（万元）（1分），2×18年后11个月的折旧额=575÷（5×12-13）×11=134.57（万元）（1分），应冲销当年多提折旧30.43（165-134.57）万元（0.5分），分录如下：

借：累计折旧 30.43

 贷：管理费用 30.43（1分）

事项（2）甲公司的会计处理不正确。（0.5分）理由：甲公司在编制2×17年财务报表时，按照当时初步和解意向确认1000万元预计负债不存在会计差错。后因情况变化导致法院判决结果与原预计金额存在的差额属于新发生情况，且发生在非日后期间，应作为当期正常事项，将所承担损失的金额与原预计负债之间的差额应计入发生当期损益，不应追溯调整。（1分）更正分录：

借：营业外支出 2000

 贷：盈余公积 200

 利润分配——未分配利润 1800（1分）

事项（3），甲公司的会计处理不正确。（0.5分）理由：企业持有的作为其他债权投资核算的债券投资，其减值应该通过损益转回，且损失准备的金额不影响资产的账面价值。（1分）

更正分录：

借：其他债权投资——公允价值变动 10

 贷：其他综合收益 10（1分）

借：其他综合收益——其他债权投资减值准备 10

 贷：信用减值损失 10（1分）

（2）甲公司应按照收入、费用的分摊率确认相应的收入、成本，（1分）因此，共同经营应确认的损益=[600-（1800-50）/10-10]×50%=207.5（万元）（1分）

① 出资购买生产线

借：固定资产 900

 贷：银行存款 $(1\ 800 \times 50\%)$ 900 (1 分)

② 确认租金收入时

借：银行存款 $(600 \times 50\%)$ 300

贷：其他业务收入 300 (1 分)

③ 计提生产线折旧时 (2×18 年折旧合计数)

借：其他业务成本 87.5

 贷：累计折旧 $[(1\ 800 - 50) / 10 \times 50\%]$ 87.5 (1 分)

④ 支付维修费时

借：其他业务成本 5

 贷：银行存款 $(10 \times 50\%)$ 5 (1 分)

6. 甲公司 20×8 年至 20×9 年发生相关投资业务如下。

(1) 20×8 年 5 月 10 日, 甲公司与乙公司的控股股东 A 公司签订协议。协议约定: 甲公司向 A 公司定向发行本公司 8 000 万股本公司普通股换取 A 公司持有的乙公司 80% 的股权。甲公司定向发行的股票按规定为每股 2 元, 双方确定的评估基准日为 20×8 年 6 月 30 日。乙公司经评估确定 20×8 年 6 月 30 日可辨认净资产公允价值为 25 000 万元。12 月 15 日, 该交易取得证券监管部门核准; 12 月 31 日, 双方完成资产交接手续, 甲公司向乙公司董事会派出 6 名成员, 能够控制乙公司的财务和经营政策; 该项交易后续不存在实质性障碍。12 月 31 日, 甲公司股票每股收盘价为 3.5 元。当日, 以 6 月 30 日评估值为基础, 乙公司可辨认净资产于 20×8 年 12 月 31 日的账面价值为 28 000 万元 (股本 10 000 万元, 资本公积 5 000 万元, 其他综合收益 3 000 万元, 盈余公积 3 000 万元, 未分配利润 7 000 万元), 公允价值为 30 000 万元, 其差额如下表所示 (单位: 万元):

项目	账面价值	公允价值	其他资料
存货	3 000	4 500	——
固定资产	2 000	3 000	预计尚可使用 10 年, 采用直线法计提折旧, 预计净残值为 0
应收账款	1 500	1 000	——

20×9 年 1 月 5 日，甲公司办理完毕相关股权登记，当日甲公司股票收盘价为每股 4 元；1 月 10 日，甲公司完成该交易相关验资程序，当日甲公司股票收盘价为每股 4.2 元。自年初至当日，乙公司可辨认净资产公允价值未发生变化。

甲公司为此项合并以银行存款支付法律评估费用 100 万元，支付券商佣金手续费 500 万元。

甲、乙公司在该项交易前不存在任何关联关系。

20×9 年末，乙公司实现净利润 2 000 万元，发放现金股利 400 万元，实现其他综合收益 200 万元（不考虑所得税影响）；乙公司上述存货已对外销售 80%；应收账款按照 20×8 年 12 月 31 日的公允价值收回。

(2) 20×8 年 7 月 1 日，甲公司以银行存款 3 000 万元取得非关联单位丙公司 30% 的股权，投资当日，丙公司可辨认净资产的公允价值为 12 000 万元（等于账面价值）。甲公司取得丙公司股权后能够对丙公司产生重大影响。

(3) 20×8 年 8 月 31 日，丙公司向甲公司销售一批商品，价款为 100 万元，成本为 80 万元，未计提减值准备，货款已结清。至 20×8 年 12 月 31 日，甲公司已经向外出售 60%。丙公司 20×8 年下半年实现净利润 800 万元，发放现金股利 100 万元，实现其他综合收益 200 万元（不考虑所得税影响）。

(4) 20×9 年 3 月 31 日，甲公司将账面价值为 300 万元的一台自用的生产设备以 500 万元出售给乙公司，并开出增值税专用发票，乙公司将该设备用于管理部门使用，预计尚可使用 5 年，采用直线法计提折旧。至 20×9 年 12 月 31 日，该项货款尚未结清，预计乙公司不存在还款困难。

其他有关资料：甲、乙公司均为增值税一般纳税人，存货和动产设备适用的增值税税率均为 13%，本题不考虑除增值税外其他相关税费；售价均不含增值税；本题中有关公司均按净利润的 10% 提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。

要求：

(1) 确定甲公司合并乙公司的购买日并说明理由；确定合并商誉并编制购买日个别报表中的相关会计分录；

(2) 编制甲公司合并乙公司在购买日合并报表中的调整抵销分录；

(3) 编制甲公司取得丙公司股权时的会计分录；计算甲公司因该项投资应在 20×8 年底确定的投资收益，并编制 20×8 年底按照权益法调整的相关会计分录；

假设甲公司在 20×8 年需要编制合并报表,编制甲公司与丙公司内部交易在合并报表中的调整分录;

(4) 编制 20×9 年合并报表中甲公司与乙公司的相关调整抵销分录。

【正确答案】

(1) 购买日为 20×8 年 12 月 31 日。(0.5 分)理由:在 20×8 年 12 月 31 日,双方完成资产交接手续,甲公司能够控制乙公司的财务和经营政策;该项交易后续不存在实质性障碍。(0.5 分)

合并商誉=3.5×8 000-30 000×80%=4 000(万元)。(1 分)

购买日相关的会计分录:

借:长期股权投资 28 000

贷:股本 8 000

资本公积——股本溢价 20 000(0.5 分)

借:管理费用 100

资本公积——股本溢价 500

贷:银行存款 600(0.5 分)

(2) 购买日调整抵销分录:

借:存货 1 500

固定资产 1 000

贷:应收账款 500

资本公积 2 000(1 分)

借:股本 10 000

资本公积 7 000

其他综合收益 3 000

盈余公积 3 000

未分配利润 7 000

商誉 4 000

贷:长期股权投资 28 000

少数股东权益 6 000(1 分)

(3) ①取得丙公司投资时:

借：长期股权投资——投资成本 3 600

贷：银行存款 3 000

营业外收入 600（1 分）

②丙公司调整后的净利润=800-（100-80）×40%=792（万元）（0.25 分）

甲公司应确认的投资收益=792×30%=237.6（万元）（0.25 分）

20×8 年底会计分录：

借：长期股权投资——损益调整 237.6

贷：投资收益 237.6（0.5 分）

借：应收股利 30

贷：长期股权投资——损益调整 30（0.5 分）

借：长期股权投资——其他综合收益 60

贷：其他综合收益 60（0.5 分）

③合并报表中的调整分录：

借：长期股权投资 2.4

贷：存货 2.4（1 分）

【答案解析】最后一笔分录的理解：

该分录是针对联营企业之间的逆流交易，投资方在合并报表中编制的分录。甲公司和丙公司并不是母子公司的关系，丙公司不纳入甲公司的合并范围，但是若甲公司还有其他的子公司，在甲公司与其他的子公司编制的合并报表中，需要对与丙公司发生的顺流交易、逆流交易进行调整，本题中是逆流交易。资料（3）中，20×8 年末，存货中包含的未实现的销售损益=（100-80）×40%=8（万元）。

借：长期股权投资 [（100-80）×40%×30%]2.4

贷：存货 2.4

这笔分录的意思是：因为存在未实现的销售损益，导致甲公司在个别报表中实际上是少调增了一部分长期股权投资的，少调增的金额就 2.4 万，所以，此处合并报表中需要调增长期股权投资 2.4 万；另外，这是逆流交易，存货未实现的销售损益包含在甲公司的存货中，也就是甲公司的存货虚增了，所以，我们也要调减存货的金额。

【视频解析地址】

(4) 乙公司调整后的净利润 = $2\,000 - (4\,500 - 3\,000) \times 80\% - (3\,000 - 2\,000) / 10 + (1\,500 - 1\,000) = 1\,200$ (万元) (1分)

借: 存货 1 500

 固定资产 1 000

 贷: 应收账款 500

 资本公积 2 000 (0.5分)

借: 营业成本 1 200

 管理费用 100

 应收账款 500

 贷: 存货 1 200

 固定资产 100

 信用减值损失 500 (1分)

借: 长期股权投资 800

 贷: 投资收益 $[(1\,200 - 400) \times 80\%]$ 640

 其他综合收益 160 (1分)

借: 资产处置收益 200

 贷: 固定资产 200 (1分)

借: 固定资产 $(200/5 \times 9/12)$ 30

 贷: 管理费用 30 (1分)

借: 应付账款 565

 贷: 应收账款 565 (0.5分)

借: 股本 10 000

 资本公积 7 000

 其他综合收益 3 200

 盈余公积 $(3\,000 + 2\,000 \times 10\%)$ 3 200

 未分配利润 $(7\,000 + 1\,200 - 400 - 200)$ 7 600

 商誉 4 000

 贷: 长期股权投资 28 800

 少数股东权益 6 200 (1.5分)

借：投资收益（ $1\ 200 \times 80\%$ ） 960

少数股东损益（ $1\ 200 \times 20\%$ ） 240

未分配利润——年初 7 000

贷：向股东分配利润 400

提取盈余公积 200

未分配利润——年末 7 600（1.5 分）

查看更多注会考试政策，[中华会计网校注册会计师考试栏目进行查看](#)>>



扫码获得更多注会备考干货