

注会《会计》万人模考（二）

一、单项选择题（本题型共 13 小题，每小题 2 分，共 26 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。）

1. 下列关于中国注册会计师职业道德的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 独立性是注册会计师行业存在和发展的基石，在职业道德基本原则中居于首要地位
- B. 客观公正原则要求注册会计师不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断
- C. 维护公众利益是注册会计师行业的宗旨
- D. 注册会计师应当遵循保密原则，对职业活动中获知的涉密信息保密

【正确答案】A

【答案解析】选项 A，诚信是注册会计师行业存在和发展的基石，在职业道德基本原则中居于首要地位。

【点评】本题考查中国注册会计师职业道德的内容。

诚信	诚信是注册会计师行业存在和发展的基石。在所有的职业活动中保持正直、诚实守信。例如，注册会计师可以通过下列方式遵循诚信原则：对客户所采用的立场提出质疑时保持正直、诚实守信；当怀疑某项陈述可能包含严重虚假或误导性陈述时，对不一致的信息实施进一步调查并寻求进一步审计证据，以就具体情况下需要采取的恰当措施作出知情决策。
客观公正	客观公正原则要求注册会计师不得由于偏见、利益冲突或他人的不当影响而损害自己的职业判断。例如，注册会计师在面临压力时坚持自己的立场，或在适当时质疑他人，即使这样做，会对会计师事务所或注册会计师个人造成潜在的不利后果。
独立性	独立性是鉴证业务的灵魂，是专门针对注册会计师从事审计和审阅业务、其他鉴证业务而提出的职业道德基本准则。
专业胜任能力和勤勉尽责	注册会计师应当获取并保持应有的专业知识和技能，确保为客户提供具有专业水准的服务，并做到勤勉尽责。
保密	注册会计师应当遵循保密原则，对职业保密活动中获知的涉密信息保密，这使信息提供者通常可以放心地向注册会计师提供其从事职业活动所需信息，而不必担心该信息被其他方获取，这有利于注册会计师更好地维护公众利益。
良好的职业行为	注册会计师应当遵循良好职业行为的原则，爱岗敬业，遵相关的法律法规，避免发生任何可能损害职业声誉的行为。

2. 甲公司有一条流水线，生产 Q 食品，该生产线由 A、B、C、D 四部机器构成，均无法单独产生现金流量；此外 Q 食品由包装机包装后对外销售，包装机由独立核算的包装车间使用，公司生产的产品进行包装时需按内部价格向包装车间内部结算包装费，除用于本公司产品的包装外，甲公司还用该包装机承接其他企业产品包装业务、收取包装费，就上述资料，下列表述不正确的是（ ）。

- A. 包装车间应该单独确认为一个资产组
- B. 机器 A、B、C、D 应该确认为一个资产组
- C. 此流水线与包装车间应该确认为一个资产组
- D. 甲公司可以确认两个资产组

【正确答案】C

【答案解析】选项 C，依据材料，包装车间可以单独产生现金流量，所以应该作为一个资产组进行确认，而由 A、B、C、D 组成的生产线可以单独产生现金流量，应该作为一个资产组进行确认。

【提示】ABCD 四部机器可以生产出完工产品，说明 ABCD 就具备独立产生现金流量的能力（销售是

可以产生现金流的，现金流入：销售价格；现金流出：包装费、销售费用、成本等费用），与包装机之间只是合作关系，双方可以分别确认为资产组。

3. 2×21 年 11 月，XYZ 公司与丙公司签订一份 Z 产品销售合同，约定在 2×22 年 2 月末以每件 4 万元的价格向丙公司销售 6 000 件 Z 产品，支付违约金为违约部分合同的价款的 50%。至 2×21 年 12 月 31 日，XYZ 公司只生产了 Z 产品 4 000 件，每件成本 4.8 万元，其余 2 000 件产品因原材料原因停产，由于生产 Z 产品所用原材料需要从某国进口，而该国社会动荡，所需 2 000 件原材料预计 2×22 年 3 月末以后才能进口，恢复生产的日期很可能于 2×22 年 4 月份以后。不考虑其他因素，该销售合同影响 XYZ 公司 2×21 年损益金额是（ ）。

- A. 3 200 万元
- B. 4 000 万元
- C. 7 200 万元
- D. 0

【正确答案】C

【答案解析】与丙公司合同一部分存在用于履行合同的资产，而另一部分不存在用于履行合同的资产。

① 存在用于履行合同的资产的部分：可变现净值=4 000×4=16 000（万元）；成本=4 000×4.8=19 200（万元）；执行合同损失=19 200-16 000=3 200（万元）。不执行合同违约金损失=6 000×4×50%×4/6=8 000（万元），因此应选择执行合同方案。计提减值准备 3 200 万元。

借：资产减值损失 3 200

贷：存货跌价准备 3 200

② 不存在用于履行合同的资产的部分：其余 2 000 件产品因原材料原因停产，恢复生产的日期很可能于 2×22 年 4 月以后。故很可能违约，不执行合同违约金损失=6 000×4×50%×2/6=4 000（万元），应确认预计负债 4 000 万元。

借：主营业务成本 4 000

贷：预计负债 4 000

因此影响 XYZ 公司 2×21 年损益金额为 3 200+4 000=7 200（万元）

4. 下列有关金融负债和权益工具的交易费用的处理，表述不正确的是（ ）。

- A. 企业发行自身权益工具时发生的交易费用，可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减
- B. 企业发行金融负债时发生的交易费用，应直接计入当期损益
- C. 企业回购自身权益工具（库存股）支付的交易费用，应当减少所有者权益
- D. 企业发行复合金融工具发生的交易费用，应当在金融负债成分和权益工具成分之间按照各自所占总发行价款的比例进行分摊

【正确答案】B

【答案解析】对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额，因此选项 B 不正确。

会计分录如下：

发行自身权益工具时发生的交易费用：

借：资本公积——股本溢价 等

贷：银行存款

发行金融负债时发生的交易费用：

借：投资收益 / 应付债券——利息调整等

贷：银行存款

回购自身权益工具（库存股）支付的交易费用：

借：库存股

贷：银行存款

发行复合金融工具发生的交易费用：

借：其他权益工具

应付债券——可转换公司债券（利息调整）

贷：银行存款

5. 下列有关企业外币业务的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化
- B. 企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化而变更记账本位币的，应当采用期初的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币
- C. 企业的境外经营也可以是国内的经营机构
- D. 企业的记账本位币发生变化的，企业应当在附注中披露变更的理由

【正确答案】B

【答案解析】选项 B，企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化而变更记账本位币的，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。选项 C，当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构选定的记账本位币不同于企业的记账本位币时，也应当视同境外经营，所以选项 C 正确。

6. 某企业 20×7 年和 20×8 年归属于普通股股东的净利润分别为 1 200 万元和 1 500 万元，20×7 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 800 万股，20×7 年 7 月 1 日按市价新发行普通股 200 万股，20×8 年 1 月 1 日分派股票股利，以 20×7 年 12 月 31 日总股本 1 000 万股为基数每 10 股送 2 股，假设不存在其他股数变动因素。20×8 年度比较利润表中 20×7 年和 20×8 年基本每股收益分别为（ ）。

- A. 1.31 元/股和 1.25 元/股
- B. 1.11 元/股和 1.31 元/股
- C. 1.11 元/股和 1.25 元/股
- D. 1.31 元/股和 1.34 元/股

【正确答案】C

【答案解析】20×8 年度发行在外普通股加权平均数 = $(800 + 200 + 200) \times 12/12 = 1\,200$ （万股），其中，第一个 200 是 20×7 年 7 月 1 日按市价新发行普通股 200 万股；第二个 200 是 20×8 年 1 月 1 日分派股票股利，以 20×7 年 12 月 31 日总股本 1 000 万股为基数每 10 股送 2 股 $(1000 \times 2/10)$ 。20×8 年度基本每股收益 = $1\,500/1\,200 = 1.25$ （元/股）。在编制 20×8 年的报表时计算的分母考虑了宣告分派的股票股利，为了体现会计信息质量要求的可比性，计算 20×7 年的每股收益时也需要考虑股票股利的影响。所以，20×7 年度发行在外普通股加权平均数 = $800 \times 1.2 \times 12/12 + 200 \times 1.2 \times 6/12 = 1\,080$ （万股），20×7 年度基本每股收益 = $1\,200/1\,080 = 1.11$ （元/股）。

7. 下列关于债务重组中债权和债务终止确认的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时终止确认债权
- B. 债务人在债务的现时义务解除时终止确认债务
- C. 在报告期间已经开始协商、但在报告期资产负债表日后发生的债务重组，属于资产负债表日后调整事项
- D. 债权人终止确认其他债权投资的，应将持有期间累计确认的利得或损失从其他综合收益中转出

【正确答案】C

【答案解析】选项 C，由于在报告期间并未实际达成债务重组的协议，只是进行协商，因此该项债务重组不属于资产负债表日后调整事项。

8. 下列关于公允价值层次的表述中，正确的是（ ）。

- A. 活跃市场类似资产或负债的公允价值应该归类为第一层次输入值
- B. 企业在估计资产或负债的价值时，可以随意选用不同层次的输入值
- C. 公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术
- D. 使用第三方报价机构提供的估值时，企业应当根据估值过程中使用的输入值的可观察性和重要性判断相关资产或负债公允价值计量结果的层次

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，属于第二层次输入值，第二层次输入值包括：活跃市场中类似资产或负债的报价；非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等；市场验证的输入值等。选项 B，企业应最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价即第一层次输入值，最终使用不可观察输入值即第三层次输入值；选项 C，公允价值计量结果所述的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。

9. A 公司是房地产开发企业，在 2×21 年发生如下业务：（1）1 月 30 日，以出让方式购入一项土地使用权，支付 200 万元，准备以后增值后转让；（2）3 月 31 日，对月初开工建造住宅小区的土地使用权计提摊销并计入住宅小区成本；（3）5 月 31 日，以转让方式取得了一项土地使用权用于建设自用办公楼；（4）6 月 30 日，以经营租赁方式租出一项土地使用权。假定不考虑其他因素，下列说法中不正确的是（ ）。

- A. A 公司应将出让方式取得的土地使用权作为无形资产核算
- B. A 公司对建造住宅小区的土地使用权计提摊销的处理错误，应作为会计差错更正处理
- C. A 公司应以转让方式取得的土地使用权确认为无形资产
- D. A 公司应将经营租出的土地使用权作为投资性房地产核算

【正确答案】A

【答案解析】选项 A，房地产开发企业取得的用于增值后转让的土地使用权作为存货核算；选项 B，用于建造住宅小区的土地使用权属于房地产开发企业的存货，不需要计提摊销。

10. 甲公司 2×14 年 12 月购入管理部门使用的设备一台，原价为 84 000 元，预计使用年限为 8 年，预计净残值为 4 000 元，采用直线法计提折旧。2×19 年 1 月 1 日考虑到技术进步因素，将原估计的使用年限改为 6 年，净残值改为 2 000 元，折旧方法由直线法改为双倍余额递减法。甲公司适用的所得税税率为 25%，采用资产负债表债务法进行所得税核算。假定上述变更得到税务部门的认可。由于上述会计估计变更对 2×19 年净利润的影响金额为（ ）。

- A. -11 000 元
- B. -8 250 元
- C. 8 250 元
- D. -2 750 元

【正确答案】B

【答案解析】按照原使用年限和净残值，2×19 年应计提折旧 = $(84\,000 - 4\,000) / 8 = 10\,000$ （元），按照变更后的使用年限和净残值，2×19 年应计提折旧 = $(84\,000 - 10\,000 \times 4 - 2\,000) / 2 = 21\,000$ （元），会计估计变更使 2×19 年净利润减少的金额 = $(21\,000 - 10\,000) \times (1 - 25\%) = 8\,250$ （元）。

【提示】该固定资产 2×14 年末购入，其自 2×15 年开始计提折旧，到 2×19 年初，已经计提了 4 年，而 2×19 年初将原估计的使用年限改为 6 年，所以到此时其剩余使用年限为 2 年，双倍余额递减法计提折旧时最后两年采用直线法计提折旧，因此折旧率是 1/2。10 000 是按照之前的年限和净残值核算的折旧，21 000 是按照现在的年限和净残值核算的折旧，二者的差额就是对利润的影响；净利润是需要扣除所得税的，所以还需要乘以 $(1 - 25\%)$ ，扣除所得税的影响；折旧增加，会减少净利润，所以对净利润的影响金额应为 -8 250 元。

11. 甲公司月初库存 A 产成品的数量为 500 台，月初账面余额为 4000 万元；A 在产品月初账面余额为 300 万元。当月为生产 A 产品发生直接材料、直接人工和制造费用共计 7800 万元，其中包括因台风灾害而发生的停工损失 150 万元及其不可修复废品净损失 20 万元。当月完成生产并入库 A 产成品 1000 台，月末在产品成本为 100 万元。销售 A 产成品 1200 台。当月月末甲公司库存 A 产成品数量为 300 台。甲公司采用月末一次加权平均法按月计算发出 A 产成品的成本。不考虑其他因素，甲公司当月销售 A 产成品所结转的成本为（ ）。

- A. 2355 万元
- B. 2370 万元
- C. 2400 万元
- D. 9480 万元

【正确答案】D

【答案解析】因台风灾害而发生的停工损失计入营业外支出，因此要在成本中减去被部分，不可修复废品净损失 20 万，属于定额内损失，应计入成本，因此不用从成本中减去这 20 万，但是需要剔除在产品的成本，A 产成品的单位成本 = $(4\ 000 + 300 + 7\ 800 - 150 - 100) / (500 + 1\ 000) = 7.9$ (万元/台)；A 产成品销售时结转的成本 = $1200 \times 7.9 = 9480$ (万元)。

12. 甲公司借入两笔一般借款：第一笔为 2×21 年 1 月 1 日（假设该日为资本化开始日期）借入的 1 000 万元，借款年利率为 8%，期限为 3 年；第二笔为 2×21 年 7 月 1 日借入的 600 万元，借款年利率为 6%，期限为 2 年。甲公司 2×21 年 1 月 1 日开始购建固定资产并发生建造支出。不考虑其他因素，甲公司 2×21 年为购建固定资产而占用了一般借款所使用的资本化率为（ ）。(计算结果保留小数点后两位小数)

- A. 8.92%
- B. 7.54%
- C. 6.80%
- D. 7.25%

【正确答案】B

【答案解析】一般借款资本化率 = $(1\ 000 \times 8\% + 600 \times 6\% \times 6/12) / (1\ 000 + 600 \times 6/12) \times 100\% = 7.54\%$ 。

【提示】一般借款的资本化率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 / 所占用一般借款本金加权平均数

一般借款资产支出加权平均数 = Σ (每笔占用一般借款的资产支出金额 × 每笔占用一般借款单独资产支出实际占用天数 / 会计期间涵盖的天数)

一般借款利息的资本化金额 = 一般借款资产支出加权平均数 × 资本化率

13. 下列各项交易或事项的账务处理中，应记入“资本公积——其他资本公积”科目的是（ ）。

- A. 采用权益法核算的长期股权投资在被投资单位除实现净利润、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益发生增减变动时，投资企业按持股比例计算应享有的份额
- B. 企业将作为存货的房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产，其公允价值小于账面价值的差额
- C. 其他债权投资公允价值变动，资产负债表日，其他债权投资公允价值变动形成的利得（除减值损失及其汇兑差额外）
- D. 将债权投资重分类为其他债权投资，并按公允价值进行后续计量，重分类日金融资产的公允价值与账面余额的差额

【正确答案】A

【答案解析】选项 A，投资方按照权益法核算时，被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动，记入“资本公积——其他资本公积”科目；选项 B，企业将作为存货的房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产，其公允价值大于账面价值形成的差额记入“其他综合收益”科目，如果是公允价值小于账面价值形成的差额应该记入“公允价值变动损益”科目；选项 C、D，其他债权投资的公允价值变动以及债权投资重分类为其他债权投资在重分类日公允价值与账面价值的差额记入“其他综合收益”科目。

二、多项选择题(本题型共 12 小题，每小题 2 分，共 24 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。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. 下列关于在股份支付协议生效后修改其条款和条件的表述中，正确的有（ ）。

- A. 如果修改减少了所授予的权益工具的公允价值，企业应当以权益工具减少后的公允价值为基础，确认取得服务的金额
- B. 如果修改增加了所授予的权益工具的数量，企业应当将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加

- C. 如果修改之后延长了等待期，那么不应考虑修改后的可行权条件
- D. 如果修改增加了所授予的权益工具的公允价值，企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，如果修改减少了所授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少，所以选项 A 不正确。

2. 根据《企业会计准则第 18 号——所得税》计量的规定，下列表述正确的有（ ）。

- A. 因有关暂时性差异产生于企业合并交易，且该企业合并为同一控制下企业合并，在确认合并中产生的递延所得税资产或负债时，相关影响应计入商誉
- B. 资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照当期适用的所得税税率计量
- C. 适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接计入所有者权益的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，通常应当将其影响数计入变化当期的所得税费用
- D. 递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，即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

【正确答案】CD

【答案解析】选项 A，因有关暂时性差异产生于企业合并，且该企业合并为非同一控制下企业合并，与暂时性差异相关的所得税影响确认的同时，将影响合并中确认的商誉；选项 B，资产负债表日，对于递延所得税资产或递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间适用的税率计量。

3. 下列各项业务中，需要调整当期期初留存收益的有（ ）。

- A. 当期发现以前期间漏记了管理用固定资产折旧 300 万元
- B. 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 300 万元
- C. 因固定资产经济利益实现方式发生变化，将固定资产折旧方法由年限平均法变为年数总和法
- D. 日后期间因产品质量问题发生销售退回，原报告年度销售确认收入 1 000 万元，结转成本 600 万元

【正确答案】AD

【答案解析】选项 A，本期发现前期差错更正，需要进行追溯重述，补记折旧计入管理费用，影响损益，最终需要调整期初留存收益；选项 B，以现金结算的股份支付应确认成本费用和应付职工薪酬，差错更正不影响损益，也就无需调整期初留存收益（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 300 万元这里重点在于资本公积，现金结算的股份支付应该对应的是应付职工薪酬，而不是资本公积，这个更正不影响留存收益）；选项 C，属于会计估计变更，采用未来适用法，不需要追溯调整，也就不会影响期初留存收益；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。

4. 下列各项中不应划分为持有待售资产的有（ ）。

- A. 拟于近期出售的以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产
- B. 已签订不可撤销转让合同拟于 3 个月后出售并采用成本模式进行后续计量的投资性房地产
- C. 董事会已作出决议将出售的固定资产，但目前尚未找到意向购买者
- D. 董事会已作出决议将予以报废的固定资产

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 A、C，未同时满足持有待售类别的划分条件；选项 D，企业不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

5. 下列情形中，出租人可能将租赁分类为融资租赁的有（ ）。

- A. 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担
- B. 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间
- C. 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于出租人
- D. 租赁协议约定，租赁期结束时出租人可按照当时的公允价值将租赁资产的所有权转让至承租人

【正确答案】AB

【答案解析】一项租赁存在下列一项或多项迹象的，出租人也可能将其分类为融资租赁：

- (1) 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。
- (2) 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。
- (3) 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

选项 B，“下一期间”实际上就是和原租赁合同约定的租赁期期间相等，比如使用期限是 20 年，租赁期 10 年，承租人有能力以远低于市场水平的租金续租 10 年（继续租赁至下一期间），即合理估计实际是会租 20 年，是融资租赁；选项 D，按照公允价值转让，无法合理判断，租赁期届满时出租人会将租赁资产的所有权转让至承租人，因此不能据此将其分类为融资租赁。

【拓展】融资租赁的分类标准

一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：（与老准则基本相同）

(1) 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。即，如果在租赁协议中已经约定，或者根据其他条件，在租赁开始日就可以合理地判断，租赁期届满时出租人会将资产的所有权转移给承租人，那么该项租赁通常分类为融资租赁。

(2) 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。

(3) 资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。实务中，这里的“大部分”一般指租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的 75% 以上（含 75%），这条标准强调的是租赁期占租赁资产使用寿命的比例，而非租赁期占该项资产全部可使用年限的比例。如果租赁资产是旧资产，在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的 75% 以上时，则这条判断标准不适用，不能使用这条标准确定租赁的分类。

(4) 在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值。这里的“几乎相当于”，通常掌握在 90% 以上。

(5) 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。租赁资产由出租人根据承租人对资产型号、规格等方面的特殊要求专门购买或建造的，具有专购、专用性质。这些租赁资产如果不作较大的重新改制，其他企业通常难以使用。这种情况下，通常也分类为融资租赁。

6. 甲公司于 2×17 年 3 月 1 日以 6 500 万元取得乙公司 30% 的股权，款项以银行存款支付，能够对乙公司施加重大影响，取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值为 21 000 万元（公允价值等于账面价值）。甲、乙公司均按净利润的 10% 提取盈余公积。2×17 年乙公司实现净利润 1 200 万元（假定各月的利润是均衡实现的），未分配现金股利，投资双方未发生任何内部交易。2×18 年 4 月 1 日，甲公司又投资 9 500 万元取得乙公司另外 40% 的股权，款项以银行存款支付，当日乙公司可辨认净资产公允价值为 23 000 万元。取得该部分投资后，甲公司能够对乙公司实施控制。原股权投资在购买日的公允价值为 7 125 万元。甲、乙公司不存在任何关联方关系；甲公司未对该项长期股权投资计提任何减值准备。该项交易不属于一揽子交易。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司此项长期股权投资的表述中，正确的有（ ）。

- A. 甲公司因此项投资对其 2×17 年利润总额的影响为 300 万元
- B. 甲公司此项投资由权益法转为成本法属于会计政策的变更
- C. 甲公司第二次投资后长期股权投资的账面价值为 16300 万元
- D. 甲公司第二次投资时应进行追溯调整

【正确答案】AC

【答案解析】因增加投资导致持有的股权投资由权益法转为成本法属于对不同的业务采用不同的会计方法，不属于会计政策变更，选项 B 不正确；第二次投资时由权益法转为成本法，应作多次交易

实现非同一控制企业合并的相关处理，不需要追溯调整，选项 D 不正确。

相关的会计分录为：

(1) 2×17 年 3 月 1 日：

借：长期股权投资——投资成本 6 500

贷：银行存款 6 500

占被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 = $21\,000 \times 30\% = 6\,300$ (万元)，小于初始投资成本，不需要对初始投资成本进行调整。

(2) 2×17 年末：

借：长期股权投资——损益调整 300

贷：投资收益 300

注：投资收益 = $1\,200 \times 10/12 \times 30\% = 300$ (万元)

(3) 2×18 年 4 月 1 日：

借：长期股权投资 9 500

贷：银行存款 9 500

借：长期股权投资 (6 500 + 300) 6 800

贷：长期股权投资——投资成本 6 500

——损益调整 300

再次投资之后，甲公司对乙公司长期股权投资的账面价值 = $6\,500 + 300 + 9\,500 = 16\,300$ (万元)。

【提示】非企业合并，初始投资成本的调整

长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额，借记“长期股权投资——投资成本”科目，贷记“营业外收入”科目。

长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额，实际上是内含商誉，而内含商誉与整体有关，不能在个别报表中确认，只能体现在长期股权投资中。

7. 2×21 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项固定造价合同，合同约定，甲公司为乙公司建造一幢办公楼，合同总金额为 12 000 万元，建造期为 3 年，预计总成本为 8 000 万元。截至 2×21 年 12 月 31 日，甲公司实际发生合同成本 2 000 万元。2×22 年 1 月 1 日，甲乙双方同意更改办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本分别增加 500 万元、300 万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，且根据累计已发生的合同成本占合同预计总成本的比例确认履约进度。假定不考虑其他因素，下列关于甲公司的会计处理正确的有 ()。

A. 2×21 年甲公司应确认收入 3 000 万元

B. 2×22 年 1 月 1 日甲公司应将合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理

C. 2×22 年 1 月 1 日甲公司在合同变更日应额外确认收入 12.50 万元

D. 2×22 年 1 月 1 日甲公司应将合同变更作为单独合同进行会计处理

【正确答案】AC

【答案解析】选项 A，截至 2×21 年 12 月 31 日，甲公司实际发生合同成本 2 000 万元，履约进度 = $2\,000 / 8\,000 \times 100\% = 25\%$ ，因此甲公司在 2×21 年应确认收入 3 000 ($12\,000 \times 25\%$) 万元。选项 B、D，2×22 年 1 月 1 日，由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更之前已提供的服务不可明确区分，甲公司应将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。选项 C，合同变更日，甲公司重新估计的履约进度 = $2\,000 / (8\,000 + 300) \times 100\% \approx 24.10\%$ ，因此甲公司在合同变更日应额外确认的收入金额 = $(12\,000 + 500) \times 24.10\% - 3\,000 = 12.50$ (万元)。

8. 下列关于职工薪酬的说法中，正确的有 ()。

A. 甲公司根据所在地政府规定，按照职工工资总额的一定比例计提的基本养老保险属于设定提存计划

B. 设定受益计划的折现率可以采用活跃市场上高质量的公司债券的市场收益率

C. 企业的辞退福利应在职工被辞退时确认和计量

D. 企业应当在职工实际享有带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬

【正确答案】AB

【答案解析】选项 C，企业的辞退福利应当在企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益；选项 D，企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。【点评】本题考查职工薪酬的会计处理，涉及设定受益计划、设定提存计划、辞退福利、带薪缺勤。重点需要关注以下内容：

1. 设定受益计划 VS 设定提存计划

种类	设定提存计划	设定受益计划
企业义务	以企业同意向基金的缴存额为限，不负进一步支付义务	企业向独立基金缴费金额要以满足未来养老金给付义务的顺利进行为限，负有进一步支付义务
风险承担主体	精算风险和投资风险实质上由职工来承担，企业不承担与基金资产有关的风险	精算风险和投资风险由企业承担

2. 与设定受益计划相关计入当期损益的金额和计入其他综合收益的金额（选择题）

计入当期损益（或资产成本）金额	计入其他综合收益的金额（对比区别）
①当期服务成本； ②过去服务成本； ③结算利得和损失； ④设定受益计划净负债或净资产的利息净额	①精算利得和损失； ②计划资产回报，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额； ③资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额

3. 辞退福利

确认时点：企业向职工提供辞退福利的，应当在以下两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益（注意：不按照受益原则分配，而是全部计入管理费用）：

①企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时；

②企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

会计分录：

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

4. 带薪缺勤

	累积带薪缺勤	非累积带薪缺勤
定义	累积带薪缺勤是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用	非累积带薪缺勤是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付
确认	在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬 【薇理解】今年确认明年的	非累积带薪缺勤已经包含在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，不必额外做相应的账务处理
计量	以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量	

9. 下列有关政府单位取得或接受捐赠资产的会计处理表述中，正确的有（ ）。

A. 单位取得捐赠的货币资金按规定应当上缴财政的，上缴时财务会计中应借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”科目

- B. 单位取得捐赠的货币资金按规定应当上缴财政的，预算会计中不作处理
- C. 单位接受捐赠人委托转赠的资产，财务会计中应借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目
- D. 单位接受捐赠人委托转赠的资产，预算会计中不作处理

【正确答案】ABCD

【答案解析】单位取得捐赠的货币资金按规定应当上缴财政的，应当按照“应缴财政款”科目相关规定进行财务会计处理，预算会计不作处理。单位接受捐赠人委托转赠的资产，应当按受托代理业务相关规定进行财务会计处理，预算会计不作处理。因此选项 ABCD 均符合题意。

【点评】本题考查政府单位捐赠（预算）收入和支出，需要掌握政府单位捐赠业务在财务会计与预算会计中的会计处理原则。

	财务会计	预算会计
单位接受捐赠的货币资金	借：银行存款、库存现金【按照实际收到的金额】 贷：捐赠收入	借：资金结存——货币资金 贷：其他预算收入——捐赠预算收入
单位接受捐赠的存货、固定资产等非现金资产	借：库存物品、固定资产【按照确定的成本】 贷：银行存款【发生相关税费、运输费等】 捐赠收入【其差额】	借：其他支出【发生相关税费、运输费等】 贷：资金结存——货币资金
单位取得捐赠的货币资金按规定应当上缴财政的	借：银行存款 贷：应缴财政款 将款项上缴财政时 借：应缴财政款 贷：银行存款	不作处理

【提示 1】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。

【提示 2】对于单位受托代理的现金以及不纳入部门预算管理的暂收暂付款项（如应上缴、应转拨或应退回的资金），仅需要进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理。

10. 假定不考虑其他因素，甲公司发生的下列交易或事项中，属于非货币性资产交换的有（ ）。

- A. 以对子公司的股权投资换入投资性房地产
- B. 以其他权益工具投资换入一项生产用专利技术
- C. 以债权投资换入固定资产
- D. 定向发行本公司股票取得被投资单位 40% 的股权

【正确答案】AB

【答案解析】选项 C，债权投资属于货币性资产，不属于非货币性资产交换；选项 D，发行的股票对于甲企业来说是所有者权益，不是非货币性资产，因此 D 选项属于发行权益工具换入非货币性资产，不属于非货币性资产交换。

11. 甲公司 2×21 年度发生的有关交易或事项如下：（1）收回应收账款 30 万元；（2）因处置交易性金融资产产生净收益 30 万元；（3）管理用机器设备发生日常维护支出 50 万元；（4）以银行存款 100 万元购买一台生产经营用机器设备。甲公司收付的上述各项款项，会引起现金流量表中“经营活动产生的现金流量”项目发生变化的有（ ）。

- A. 收回应收账款
- B. 处置交易性金融资产收到现金
- C. 管理用机器设备发生日常维护支出
- D. 以银行存款购买一台生产经营用机器设备

【正确答案】AC

【答案解析】选项 B、D 属于投资活动产生的现金流量。

12. 甲公司（投资性主体）为乙公司、丙公司的母公司，其中，仅有乙公司为甲公司的投资活动提供相关服务；乙公司为非投资性主体，拥有两家全资子公司；丙公司为股权投资基金，拥有两家合营企业，丙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，下列关于甲公司、乙公司和丙公司对其所持股权投资的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 甲公司不需要编制合并财务报表
- B. 乙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. 丙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. 甲公司应对丙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

【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作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行核算。因此，甲公司应该编制合并财务报表，将乙公司纳入合并范围，并将对丙公司的投资作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行核算，所以选项 A 不正确。

三、计算分析题(本题型共 2 小题 18 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 23 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. 甲公司作为一家建筑工程公司，2×21 年至 2×22 年发生如下业务：

(1) 2×21 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 1 200 万元，甲公司预计总成本为 900 万元，预计工期为 3 年。至 2×21 年末，甲公司已实际发生成本 450 万元。

(2) 2×21 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 1 000 万元，甲公司预计总成本为 800 万元，预计工期为 2.5 年。至 2×21 年末，甲公司为建造该工程已实际发生成本 300 万元。

(3) 2×22 年 1 月 1 日，由于乙公司需求变化，因此与甲公司协商并经双方同意后，变动其厂房中某车间的结构。为此，乙公司追加合同价款 120 万元，甲公司预计成本将增加 100 万元。至 2×22 年末，甲公司本年实际发生成本 350 万元。

(4) 2×22 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 2×22 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。

(1) 根据资料 (1) 和资料 (2)，计算甲公司 2×21 年末因两项建造业务分别应确认收入和结转成本的金额。

【正确答案】乙公司建造业务的履约进度 = $450/900 \times 100\% = 50\%$ (0.5 分)，应确认收入 = $1\,200 \times 50\% = 600$ (万元) (0.25 分)，应结转成本 = $900 \times 50\% = 450$ (万元) (0.25 分)；

丙公司建造业务的履约进度 = $300/800 \times 100\% = 37.5\%$ (0.5 分)，应确认收入 = $1\,000 \times 37.5\% = 375$ (万元) (0.25 分)，应结转成本 = $800 \times 37.5\% = 300$ (万元) (0.25 分)。

(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 2×22 年末应确认或调整收入、成本的金额。

【正确答案】会计处理原则：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。(0.5 分)

2×22 年初, 变更后的合同交易价格 $= 1\,200 + 120 = 1\,320$ (万元) (0.5 分), 变更后的合同总成本 $= 900 + 100 = 1\,000$ (万元) (0.5 分), 经变更调整后的履约进度 $= 450 / 1\,000 \times 100\% = 45\%$ (0.5 分), 因此, 应调整收入 $= 1\,320 \times 45\% - 600 = -6$ (万元) (0.5 分), 应调整成本 $= 1\,000 \times 45\% - 450 = 0$ (0.5 分)。

2×22 年末, 乙公司建造业务的履约进度 $= (450 + 350) / 1\,000 \times 100\% = 80\%$ (0.5 分), 应确认收入 $= 1\,320 \times 80\% - (600 - 6) = 462$ (万元) (0.5 分), 应确认成本 $= 1\,000 \times 80\% - 450 = 350$ (万元) (0.5 分)。

(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 2×22 年末应确认或调整收入、成本的金额。

【正确答案】

会计处理原则: 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。(0.5 分)

合同变更日: 不需要处理。

2×22 年末, 丙公司建造写字楼的合同履约进度 $= (400 + 300) / 800 \times 100\% = 87.5\%$ (0.5 分), 应确认收入 $= 1\,000 \times 87.5\% - 375 = 500$ (万元) (0.25 分), 应结转成本 $= 800 \times 87.5\% - 300 = 400$ (万元) (0.25 分);

丙公司建造职工宿舍的合同履约进度 $= 200 / 500 \times 100\% = 40\%$ (0.5 分), 应确认收入 $= 580 \times 40\% = 232$ (万元) (0.25 分), 应结转成本 $= 500 \times 40\% = 200$ (万元) (0.25 分)。

2. 甲公司是一家大型零售企业, 其 2×22 年度发生的相关交易或事项如下:

(1) 为了发展直播销售, 甲公司与乙公司签订了一份不可撤销租赁期为 3 年的直播间设备及场地租赁合同, 租赁期为 2×22 年 1 月 1 日至 2×24 年 12 月 31 日, 每年的租金为 50 万元, 于每年年初支付。合同约定租赁期到期后, 甲公司有权按照每年 50 万元续租 2 年。甲公司无法确定租赁内含利率, 其增量借款利率为 9%。甲公司在租赁期开始日经评估后认为, 其可以合理确定将行使续租选择权。租赁期开始日甲公司支付了初始直接费用 2 万元。甲公司对使用权资产采用年限平均法自租赁期开始日计提折旧, 预计净残值为零。

(2) 在 2×24 年 12 月, 甲公司直播业务发展远未达到预期, 公司董事会作出削减开发项目的战略决定, 甲公司先决定暂停直播业务, 与乙公司协商后解除了租赁合同, 双方不再互相补偿。

其他资料: $(P/A, 9\%, 5) = 3.8897$; $(P/A, 9\%, 4) = 3.2397$; $(P/F, 9\%, 5) = 0.6499$; 假定不考虑增值税等其他因素。

(1) 根据资料 (1), 判断甲公司租入直播间设备及场地的租赁期, 并说明理由。

【正确答案】 租赁期为 5 年。(0.5 分)

理由: 在租赁期开始日, 甲公司 (承租人) 评估后认为可以合理确定将行使续租选择权, 因此, 租赁期确定为 5 年。(0.5 分)

【点评】 本题考查的知识点是租赁期的确认。租赁期自租赁期开始日起计算, 在确认时要注意以下事项: (1) 租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间; (2) 承租人有续租选择权, 即有权选择续租该资产, 且合理确定将行使该选择权的, 租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间;

(3) 承租人有终止租赁选择权, 即有权选择终止租赁该资产, 但合理确定将不会行使该选择权的, 租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

(2) 根据资料 (1), 计算甲公司使用权资产的入账价值, 并编制甲公司租赁期开始日相关的会计分录。

【正确答案】 租赁期开始日确认租赁负债 $= 50 \times (P/A, 9\%, 4) = 50 \times 3.2397 = 161.99$ (万元);

使用权资产的入账价值 $= 50 \times (P/A, 9\%, 4) + 50 + 2 = 213.99$ (万元)。(0.5 分)

借: 使用权资产 213.99

租赁负债——未确认融资费用 $(200 - 161.99) 38.01$

贷：租赁负债——租赁付款额 200
 银行存款 52（1 分）

【点评】本题考查租赁业务中承租人的初始计量，需要掌握租赁负债和使用权资产初始确认金额的计算，以及初始计量时分录的编制。

1. 租赁负债和使用权资产的初始计量

租赁负债	使用权资产
租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。	使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。
租赁付款额是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项。租赁付款额包括以下五项内容： （1）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。 （2）取决于指数或比率的可变租赁付款额。 （3）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。 （4）行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。 （5）根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。	在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量。该成本包括下列四项： （1）租赁负债的初始计量金额。 租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，其中租赁付款额包括前述五项内容。 （2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额。 （3）承租人发生的初始直接费用。 （4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，注意需要考虑货币时间价值。

2. 初始计量的会计分录：

（1）租赁负债的初始计量金额：

借：使用权资产【尚未支付的租赁付款额的现值】

 租赁负债——未确认融资费用【差额】

 贷：租赁负债——租赁付款额【租赁付款额】

（2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，以及租赁激励的处理：

借：使用权资产

 贷：银行存款

借：银行存款

 贷：使用权资产

（3）承租人发生的初始直接费用：

借：使用权资产【佣金、印花税】

 贷：银行存款

（4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本：

借：使用权资产【现值】

 贷：预计负债

【拓展】承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。

（3）根据资料（1），编制甲公司 2×22 年末租赁合同相关的会计分录。

【正确答案】

借：销售费用 (213.99/5) 42.80

贷：使用权资产累计折旧 42.80 (1分)

借：财务费用 (161.99×9%) 14.58

贷：租赁负债——未确认融资费用 14.58 (1分)

	A (期初摊余成本)	B (A×9%)	C (下年初现金流)	D (下年初摊余成本)
2×22 年	161.99	14.58	50	126.56

【点评】本题考查租赁业务中承租人的后续计量，主要需要掌握的是使用权资产折旧或摊销、租赁负债利息费用的确认，如果存在可变租赁付款额，还需要考虑对可变租赁付款额的处理。

1. 租赁负债的后续计量

事项	会计分录
确认租赁负债的利息时	应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益，但按照借款费用等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。 借：财务费用——利息费用 贷：租赁负债——未确认融资费用
支付租赁付款额时	借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款
未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额	应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第1号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。 借：销售费用 贷：银行存款

2. 使用权资产的后续计量

事项	使用权资产折旧	使用权资产减值
会计分录	借：制造费用等 贷：使用权资产累计折旧	借：资产减值损失 贷：使用权资产减值准备
常考的注意事项	折旧年限的确定： ①承租人能够合理确定租赁期届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； ②承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。 ③如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧	使用权资产减值适用资产减值准则，一经计提不得转回

(4) 根据资料(2)，计算甲公司该租赁合同对2×24年损益的影响金额；并编制甲公司2×24年与该租赁合同相关的会计分录。

【正确答案】甲公司因该租赁确认的销售费用=213.99/5=42.80(万元)。(0.5分)

2×23年确认的财务费用=(161.99+14.58-50)×9%=11.39(万元)；2×24年确认的财务费用=(161.99+14.58-50+11.39-50)×9%=7.92(万元)。(0.5分)

使用权资产的账面价值 = $213.99 - 42.80 \times 3 = 85.59$ (万元); 租赁负债的账面价值 = $161.99 + 14.58 - 50 + 11.39 - 50 + 7.92 = 95.88$ (万元); 终止合同确认的损益 = $95.88 - 85.59 = 10.29$ (万元)。(0.5 分)

影响当期损益的金额 = $(-7.92 \text{ 财务费用}) + (-42.80 \text{ 折旧}) + 10.29 \text{ 终止损益} = -40.43$ (万元)。(0.5 分)

会计分录如下:

借: 租赁负债——租赁付款额 50

贷: 银行存款 50 (0.5 分)

借: 财务费用 7.92

贷: 租赁负债——未确认融资费用 7.92 (0.5 分)

借: 销售费用 42.80

贷: 使用权资产累计折旧 42.80 (0.5 分)

借: 租赁负债——租赁付款额 100

使用权资产累计折旧 (42.80×3) 128.40

贷: 使用权资产 213.99

租赁负债——未确认融资费用 $(100 - 95.88)$ 4.12

资产处置损益 10.29 (1 分)

【答案解析】

年度	租赁负债年初金额	利息费用	租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	② = ① × 9%	③	④ = ① + ② - ③
2×22 年初			50.00	161.99
2×23 年初、2×22 年末	161.99	14.58	50.00	126.57
2×24 年初、2×23 年末	126.57	11.39	50.00	87.96
2×25 年初、2×24 年末	87.96	7.92		95.88

【点评】本题考查的是终止租赁协议时的会计处理。重点需要掌握终止租赁时, 使用权资产和租赁负债终止结转的处理, 以及对损益影响的计算。

四、综合题(本题型共 2 小题 32 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. 甲公司为境内上市公司, 2×20 年度财务报告于 2×21 年 4 月 30 日经董事会批准对外报出。2×21 年 1 月 1 日至 4 月 30 日, 甲公司发生业务如下:

(1) 2×21 年 1 月 1 日, 甲公司将 A 产品的产品质量保证费(保证类, 下同)计提比例由原来的按销售额的 5% 计提, 改按销售额的 10% 计提, 当日即开始实行。假定该事项对财务报告具有重大影响, A 产品自 2×20 年 12 月份开始生产、销售, 当月 A 产品销售额为 700 万元, 当月实际发生产品质量保证费 30 万元; 2×21 年 1 月份, A 产品销售额为 800 万元, 当月实际发生产品质量保证费 25 万元。假定甲公司按月计提产品质量保证费用, 不考虑本业务的所得税影响。

(2) 2×21 年 1 月 1 日, 甲公司将持有的一项投资性房地产由成本模式变更为公允价值模式计量。该项投资性房地产为甲公司 2×18 年 12 月建造完工并对外出租的办公楼, 其入账价值为 3 600 万元

(等于 2×18 年年末公允价值), 预计使用寿命为 45 年, 预计净残值为 0, 甲公司对其按照成本模式计量, 采用年限平均法计提折旧, 未计提减值准备; 税法规定的折旧年限、净残值、折旧方法均与会计一致。 2×21 年 1 月 1 日, 甲公司所在房地产市场成熟, 该办公楼的公允价值能够持续可靠取得, 因此决定采用公允价值对出租的办公楼进行后续计量。当日, 该办公楼的公允价值为 3 800 万元, 2×20 年 12 月 31 日之前其公允价值无法持续可靠取得。

(3) 2×21 年 2 月 1 日, 甲公司与乙公司之间的一项未决诉讼实际判决, 判决要求甲公司向乙公司支付赔偿款 180 万元。该诉讼起因于 2×20 年 9 月份甲公司与乙公司签订一项原材料的购销合同, 乙公司使用自甲公司购入的原材料继续生产一批产品, 由于甲公司原材料质量问题, 致使乙公司所生产的产品出现严重质量问题, 造成重大损失, 且影响了乙公司商业信誉。因此, 2×20 年 11 月份, 乙公司起诉甲公司, 要求其承担 200 万元的经济赔偿。至 2×20 年年末, 该诉讼尚未判决, 甲公司根据当时情况预计很可能需要承担赔偿责任, 按照预计的赔偿款, 确认 120 万元的预计负债, 并相应确认了递延所得税资产。 2×21 年 2 月 1 日实际判决后, 甲公司不服该判决结果, 继续提出上诉; 根据最新情况, 甲公司预计很可能需要承担 150 万元的赔偿责任。至财务报告对外报出, 法院尚未最终判决。税法规定, 该诉讼损失实际发生时可税前扣除。

(4) 2×21 年 3 月 1 日, 甲公司借入一笔外币短期借款, 本金为 350 万美元, 期限为 1 个月, 年利率为 6%; 3 月末, 甲公司直接以人民币偿还该笔借款本金和利息。3 月 1 日的即期汇率为 1 美元 = 6.25 元人民币; 3 月 30 日, 外币汇率发生重大变化, 当日美元买入价为 1 美元 = 6.94 元人民币, 中间价为 1 美元 = 6.95 元人民币, 卖出价为 1 美元 = 6.96 元人民币。假定甲公司 3 月初外币项目余额为 0, 不考虑其他因素。

(5) 2×21 年 4 月 1 日, 甲公司决定做增资的处理, 于当日将资本公积 500 万元转为股本。

(6) 2×21 年 4 月 10 日, 股东会决议, 向所有者分配现金股利 290 万元。其他资料: 甲公司按净利润的 10% 提取盈余公积, 所得税税率为 25%, 采用资产负债表债务法核算; 甲公司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。

(1) 根据上述资料, 分别判断甲公司日后期间所发生事项, 属于日后调整事项、非调整事项, 还是属于会计政策变更或会计估计变更;

【正确答案】事项 (1), 属于会计估计变更; 事项 (2), 属于会计政策变更; 事项 (3), 属于日后调整事项; 事项 (4)、事项 (5)、事项 (6), 属于日后非调整事项; (2 分)

(2) 根据资料 (1), 计算甲公司 2×21 年 1 月月末预计负债的科目余额, 并编制 2×21 年 1 月份相关会计分录;

【正确答案】1 月月末预计负债科目余额 = $(700 \times 5\% - 30) + 800 \times 10\% - 25 = 60$ (万元);

1 月份计提产品质量保证费:

借: 主营业务成本 80

贷: 预计负债——产品质量保证费 $(800 \times 10\%)$ 80

1 月份实际支付时:

借: 预计负债——产品质量保证费 25

贷: 银行存款 25 (2 分)

(3) 根据资料 (2), 编制甲公司投资性房地产成本模式变更为公允价值模式的会计分录;

【正确答案】变更日分录为:

借: 投资性房地产——成本 3 600

——公允价值变动 200

投资性房地产累计折旧 160

贷: 投资性房地产 3 600

递延所得税负债 $[(3 800 - 3 440) \times 25\%]$ 90

盈余公积 $[(3 800 - 3 440) \times 75\% \times 10\%]$ 27

利润分配——未分配利润 $[(3 800 - 3 440) \times 75\% \times 90\%]$ 243 (2 分)

(4) 根据资料 (3), 编制该项未决诉讼 2×21 年 2 月 1 日实际判决时甲公司的相关会计处理;

【正确答案】实际判决后：

借：以前年度损益调整——调整营业外支出 30

贷：预计负债 30

借：递延所得税资产 $(30 \times 25\%)$ 7.5

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 7.5

借：利润分配——未分配利润 22.5

贷：以前年度损益调整 22.5

借：盈余公积 2.25

贷：利润分配——未分配利润 2.25 (2 分)

【答案解析】注意本题实际判决后，甲公司不服从判决，因此需要按照最新的预计，继续调整预计负债和递延所得税资产，不能冲减预计负债和递延所得税资产、调整应交所得税。

(5) 根据资料 (4)，编制甲公司借入和偿还借款的分录：

【正确答案】借入借款：

借：银行存款——美元 2 187.5

贷：短期借款——美元 (350×6.25) 2 187.5

偿还借款本金：

借：短期借款——美元 2 187.5

财务费用 248.5

贷：银行存款——人民币 (350×6.96) 2 436

支付借款利息：

借：财务费用 12.18

贷：银行存款——人民币 $(350 \times 6\% / 12 \times 6.96)$ 12.18 (2 分)

(6) 根据上述资料，说明上述业务是否会影响甲公司 2×20 年资产负债表中留存收益的列报，如果影响，计算影响金额；如果不影响，说明理由。

【正确答案】事项 (1)，不影响。理由：质量保证费用计提比例变更属于会计估计变更，不需要追溯调整，因此，不影响 2×20 年资产负债表中留存收益的列报金额。(1 分)

事项 (2)，不影响。理由：投资性房地产计量模式的变更属于会计政策变更，需要调整 2×21 年期初留存收益，影响 2×21 年期初留存收益的列报。(1 分)

事项 (3)，影响。影响金额 = $(150 - 120) \times 75\% = 22.5$ (万元)。(1 分)

事项 (4)，不影响。理由：该事项属于 2×21 年当期新发生的事项，不涉及对 2×20 年留存收益的影响。(1 分)

事项 (5)，不影响。理由：该事项属于 2×21 年当期新发生的事项，影响 2×21 年股本和资本公积的金额，不影响留存收益的金额。(1 分)

事项 (6)，不影响。理由：该事项属于 2×21 年当期新发生的事项，影响 2×21 年留存收益本期发生额。(1 分)

【答案解析】事项 (5)，会影响 2×21 年股本和资本公积的金额，但是不影响留存收益，也不影响所有者权益总额；

事项 (6) 分录为：

借：利润分配——应付现金股利 290

贷：应付股利 290

2. A 公司为一大型上市公司，为拓展业务于 20×3 年对甲、乙公司进行合并，有关合并及后续核算资料如下：

(1) A 公司于 20×2 年 9 月份与 L 公司签订协议，以银行存款 7900 万元取得 L 公司持有的甲公司 60% 的股权。

20×2 年 12 月 31 日，上述交易分别经 A 公司以及 L 公司股东会审议通过，股权的转让手续于 20×3 年 1 月 1 日办理完毕，当日 A 公司对甲公司的董事会进行重组，改组后的董事会由 9 名成员组成，

其中 A 公司派出 6 名，其余 3 名由其他公司委派。甲公司章程规定，该公司财务及生产经营的重大决策由董事会成员 5 人以上（含 5 人）同意方可实施。

甲公司于 20×3 年 1 月 1 日的可辨认净资产账面价值为 11950 万元（其中股本 7300 万元，资本公积 1650 万元，盈余公积 1200 万元，未分配利润 1800 万元），除以下资产公允价值与账面价值不等外，其他资产、负债的账面价值均与公允价值相等。

项目	账面 原价	已计提 折旧	尚可使 用年限	公允 价值	备注
固定资产（管理用）	5850 万元	1950 万元	10 年	4350 万元	采用年限平均法计提折旧
预计负债	0	—	—	900 万元	20×2 年甲公司一项未决诉讼，尚未判决

A 公司与 L 公司在交易前不存在任何关联方关系。

（2）20×3 年 8 月 15 日，A 公司从甲公司购进一批 b 商品，价款 500 万元，该批商品在甲公司的成本为 400 万元。A 公司取得该批商品后当年出售 80%，其余的 20% 于第二年出售。A 公司尚未支付该笔款项。

（3）20×3 年 10 月 1 日，A 公司与甲公司签订经营租赁协议，将自用的一栋账面价值为 4000 万元（账面原值为 5000 万元，已计提折旧 1000 万元，预计尚可使用 10 年，采用年限平均法计提折旧）、公允价值为 6000 万元的写字楼整体出租给甲公司，租赁期开始日为 20×3 年 10 月 1 日，租期为 1 年，年租金为 400 万元，年末支付。当年末该房地产公允价值为 6200 万元，甲公司支付租金 400 万元，A 公司已收存银行。A 公司预计尚可使用 10 年、按年限平均法计提折旧。

（4）20×3 年 1 月 1 日，A 公司股东会批准了一项股份支付计划，A 公司向其子公司甲公司 50 名管理人员每人授予 2 万份以自身股票为标的的股票期权，只要甲公司管理人员在甲公司连续服务满三年，在服务期满的当年末起，每持有 1 份股票期权就可以从 A 公司获得相应数量的 A 公司股票。20×3 年度甲公司有 2 名管理人员离职，A 公司预计以后两年内还会有 3 名管理人员离职；20×4 年有 2 名管理人员离开甲公司，A 公司预计未来 1 年还将有 3 名管理人员离职。

20×4 年末，A 公司经董事会批准取消原授予甲公司管理人员的股权激励计划，同时以现金补偿原授予股票期权且尚未离职的甲公司管理人员 500 万元。

20×3 年 1 月 1 日、20×3 年 12 月 31 日、20×4 年 12 月 31 日每份股票期权的公允价值分别为 4 元、5 元、6 元。

（5）20×3 年 1 月 1 日，A 公司以银行存款 6000 万元取得乙公司 60% 的有表决权股份。当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 9000 万元。乙公司发行的股份存在活跃的市场报价。

20×5 年 12 月 1 日，A 公司因资金困难，将其持有的乙公司 60% 的股权按照公允价值全部出售给集团外部的第三方，A 公司所持有乙公司 60% 股权的公允价值为 8000 万元。20×5 年 12 月 31 日，乙公司的股东变更登记手续办理完成。A 公司和乙公司在合并前无任何关联方关系。

乙公司 20×3 年 1 月 1 日到 12 月 31 日期间实现公允净利润 800 万元。20×4 年 1 月至 20×5 年 12 月 31 日期间实现公允净利润 2000 万元。

假定本题不考虑增值税、所得税等其他因素的影响。

（1）根据资料（1），判断甲公司是否应纳入 A 公司的合并报表范围，如果纳入，说明理由并计算甲公司在合并报表中应该确认的商誉；如果不纳入，说明理由。

【正确答案】甲公司应纳入 A 公司的合并报表范围。（1 分）

理由：A 公司能够对甲公司实施控制。（1 分）

甲公司在合并报表中应该确认的商誉 = $7900 - [11950 - 900 + 4350 - (5850 - 1950)] \times 60\% = 1000$ （万元）（1 分）

(2) 根据资料 (2), 说明甲公司应收 A 公司账款在 A 公司 20×3 年末合并资产负债表中的处理, 并说明理由。

【正确答案】合并报表中应将母子公司之间形成的应收账款和应付账款抵销, 并将涉及的坏账准备以及递延所得税抵销。(1 分)

理由: 对于母子公司之间形成的债权债务, 从集团整体角度来看, 它只是集团内部资金运动, 既不增加企业集团的资产, 也不增加负债。因此应予以抵销。(1 分)

【答案解析】资料 (2) 相关分录:

借: 营业收入 500

贷: 营业成本 480

存货 $[(500-400) \times (1-80\%)] 20$

借: 少数股东权益 $(20 \times 40\%) 8$

贷: 少数股东损益 8

借: 应付账款 500

贷: 应收账款 500

(3) 根据资料 (3), 说明 A 公司 20×3 年将写字楼出租给甲公司这一业务在 A 公司合并报表中的处理原则。

【正确答案】处理原则: 合并报表中应视同此房地产为自用资产, 作为固定资产计提折旧, 不作为投资性房地产处理, 将个别报表中按照投资性房地产核算而确认租金收入或费用、计提折旧 (或摊销) (成本模式下)、确认公允价值变动 (公允价值模式下) 的处理抵销。(2 分)

(4) 根据资料 (4), 计算 20×3 年、20×4 年 A 公司对甲公司管理人员的股份支付在合并报表中应该确认的费用金额, 并分别说明 20×3 年、20×4 年 A 公司个别报表、合并报表中的处理原则。

【正确答案】20×3 年股份支付在合并报表中应该确认的费用金额 $= (50-2-3) \times 2 \times 4 \times 1/3 = 120$ (万元) (1 分)

处理原则: A 公司个别报表中应按照权益结算的股份支付处理, 确认长期股权投资和资本公积 120 万元, 合并报表中应按照权益结算的股份支付处理, 并确认管理费用和资本公积 120 万元。(2 分)

20×4 年股份支付在合并报表中应该确认的费用金额 $= (50-2-2) \times 2 \times 4 \times 2/2 - 120 + 500 - (50-2-2) \times 2 \times 4 \times 2/2 = 380$ (万元) (1 分)

处理原则: A 公司个别报表中、合并报表中均应将其作为加速可行权处理, 立即确认本应在未来期间确认的成本费用。个别报表确认长期股权投资 248 万元和资本公积 248 万元, 结算的时候确认管理费用 132 万元, 冲减资本公积 368 万元, 合并报表中确认管理费用 380 万元。(2 分)

(5) 根据资料 (5), 计算 A 公司因处置乙公司股权而应分别在其个别财务报表和合并财务报表中确认的损益。

【正确答案】长期股权投资的账面价值为 6000 万元, 持有期间长期股权投资并没有增减变动, 所以在个别财务报表因处置股权应确认的损益 $= 8000 - 6000 = 2000$ (万元); (1 分)

在合并财务报表中, 因处置股权应确认的损益 $= 8000 - (9000 + 800 + 2000) \times 60\% - (6000 - 9000 \times 60\%) = 320$ (万元)。(2 分)