



注会《会计》冲刺阶段易混易错题

【易混易错点】各项会计信息质量要求的辨析与应用。

1. 【单选题】下列各项关于企业会计信息质量要求的表述中，正确的是（ ）。

- A. 企业低估资产或者收益，体现了谨慎性要求
- B. 在符合重要性和成本效益原则前提下保证会计信息的完整性，体现了重要性要求
- C. 金融企业财务报表不区分流动资产和非流动资产，体现了可靠性要求
- D. 企业不得随意变更会计政策，体现了可比性要求

【正确答案】D

【答案解析】谨慎性要求企业不低估费用和负债，不高估资产和收益，不高估资产和收益并不意味着能低估资产和收益，选项 A 不正确；在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，体现了可靠性要求，选项 B 不正确；金融企业所销售的产品或提供服务不具有明显可识别营业周期，有些资产或负债无法严格区分为流动资产和非流动资产，在这种情况下，按照流动性列示往往能够提供可靠且更相关信息，为此，准则规定金融企业等可以大体按照流动性顺序列示所有的资产和负债，这说明会计信息在可靠性前提下，应尽可能地做到相关性，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。因此体现的是相关性要求，选项 C 不正确。

2. 【单选题】下列各项关于企业应遵循的会计信息质量要求的表述中，正确的是（ ）。

- A. 企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量和报告
- B. 企业对不重要的会计差错无需进行差错更正
- C. 企业对不同会计期间发生的相同交易或事项可以采用不同的会计政策
- D. 企业在资产负债表日对尚未获得全部信息的交易或事项不应进行会计处理

【正确答案】A

【答案解析】会计信息质量要求中的重要性原则，并不是要求企业对不重要的不处理，而是不重要的简化处理，选项 B 不正确；会计信息质量要求中的可比性原则，要求企业对不同会计期间发生的相同交易或事项应当采用相同的会计政策，选项 C 不正确；如果企业等到与交易或者事项有关的全部信息获得之后再行会计处理，这样的信息披露虽然提高了信息的可靠性，但可能违背了会计信息质量要求中的及时性要求，因此企业需要在及时性和可靠性之间进行权衡，选项 D 不正确。

【易混易错点】存货可变现净值的确定，预计售价如何选择；材料存货的减值计提。

1. 【单选题】11 月 1 日，甲公司首次购入专门用于生产 A 产品的原材料 10 吨，价格为 100 万元；11





月 30 日购入 40 吨，价格为 135 万元；12 月领用了 10 吨用于生产 A 产品，生产 A 产品时每件产品需要使用 1 吨原材料。年末 A 产品尚未完工，A 产品的市场售价为 5.5 万元/件，将原材料生产成 A 产品的加工费为 1.1 万元/件。甲公司发出存货成本采用移动加权平均法核算。不考虑其他因素，甲公司年末对该原材料应计提的存货跌价准备为（ ）。

- A. 12 万元
- B. 56 万元
- C. 20 万元
- D. 0

【正确答案】A

【答案解析】11 月 30 日原材料的单位成本 = $(100 + 135) / (10 + 40) = 4.7$ （万元/吨），年末剩余原材料的成本 = $(10 + 40 - 10) \times 4.7 = 188$ （万元），产品的成本 = $(4.7 + 1.1) \times 40 = 232$ （万元），可变现净值 = $5.5 \times 40 = 220$ （万元），所以产品发生了减值，需要对原材料进行减值测试，原材料的可变现净值为 = $(5.5 - 1.1) \times (10 + 40 - 10) = 176$ （万元），应计提的存货跌价准备 = $188 - 176 = 12$ （万元）。

2. 【单选题】A 公司对存货采用单个存货项目计提存货跌价准备，期末存货采用成本与可变现净值孰低法计量。2×18 年 9 月 26 日，A 公司与 B 公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×19 年 3 月 10 日，A 公司应按每台 56 万元的价格向 B 公司提供乙产品 6 台。2×18 年 12 月 31 日，A 公司乙产品的账面价值（成本）为 448 万元，数量为 8 台，单位成本为每台 56 万元。同日，乙产品的市场销售价格为每台 60 万元。假定乙产品每台的销售费用和税金为 1 万元。不考虑其他因素，2×18 年 12 月 31 日乙产品的账面价值为（ ）。

- A. 453 万元
- B. 447 万元
- C. 442 万元
- D. 445 万元

【正确答案】C

【答案解析】本题需要区分有合同部分和无合同部分，有合同部分按合同价来计算可变现净值，而无合同部分则按市场价来计算可变现净值。有销售合同部分乙产品的可变现净值 = $6 \times 56 - 6 \times 1 = 330$ （万元），成本 = $6 \times 56 = 336$ （万元），可变现净值小于成本，期末存货采用成本与可变现净值孰低法计量，所以，期末该部分产品的账面价值为 330 万元；无销售合同部分乙产品的可变现净值 = $2 \times 60 - 2 \times 1 = 118$





(万元)，成本 $=2 \times 56 = 112$ (万元)，该部分产品的账面价值为 112 万元；因此， 2×18 年 12 月 31 日乙产品的账面价值 $=330 + 112 = 442$ (万元)。

【易混易错点】自用房地产转换为公允价值模式计量的投资性房地产，借贷方差额计入的科目。

1. **【单选题】** 甲公司为房地产开发企业，该公司董事会批准于 2×25 年 7 月 15 日将其开发的商品房对外长期出租。租赁期开始日，该商品房市场价格为 3200 万元，账面余额为 4000 万元，已计提的存货跌价准备为 600 万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。不考虑相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司在租赁期开始日会计处理的表述中，正确的是 ()。

- A. 确认公允价值变动损失 200 万元
- B. 减少其他综合收益 800 万元
- C. 确认主营业务成本 3400 万元
- D. 转回资产减值损失 600 万元

【正确答案】 A

【答案解析】 非投资性房地产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，其转换日公允价值小于账面价值的差额计入公允价值变动损益，公允价值大于账面价值的差额计入其他综合收益。甲公司会计处理如下：

借：投资性房地产——成本 3200

 存货跌价准备 600

 公允价值变动损益 200

贷：开发产品 4000

2. **【单选题】** 甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。 2×23 年 1 月 1 日，甲公司将自用的办公楼第 3 层经营出租，租期 5 年，年租金 35 万元，每年年末支付，该楼层能够独立计量和对外出售，账面原价为 1000 万元，采用年限平均法计提折旧，至租赁期开始日已计提折旧 200 万元，尚可使用年限为 40 年。租赁期开始日，该楼层的公允价值为 850 万元； 2×23 年 12 月 31 日，该楼层的公允价值为 835 万元。不考虑相关税费等其他因素，该项业务对甲公司 2×23 年利润的影响金额为 ()。

- A. 70 万元
- B. 50 万元
- C. 15 万元





D. 20 万元

【正确答案】D

【答案解析】本题的相关会计分录如下：

借：投资性房地产——成本 850

累计折旧 200

贷：固定资产 1000

其他综合收益 50

借：银行存款 35

贷：其他业务收入 35

借：公允价值变动损益（ $850-835$ ） 15

贷：投资性房地产——公允价值变动 15

因此，上述事项对甲公司 2×23 年利润的影响金额 $= 35 - 15 = 20$ （万元）。

【易混易错点】投资中发生的相关费用的处理与非企业合并下初始投资成本与入账价值的计算。

1. 【单选题】甲公司 2×25 年 1 月 1 日以银行存款 2 800 万元取得乙公司 60% 的股份，支付审计、咨询费等共计 100 万元，能够对乙公司实施控制。 2×25 年 1 月 1 日乙公司可辨认净资产公允价值为 5 000 万元，甲、乙公司在合并前无关联方关系。不考虑其他因素，在个别报表中，甲公司因该合并对利润的影响金额为（ ）。

A. -100 万元

B. 200 万元

C. -300 万元

D. 100 万元

【正确答案】A

【答案解析】支付审计、咨询费等 100 万元计入管理费用，导致利润减少 100 万元，所以选项 A 正确。

本题分录为：

借：长期股权投资 2 800

贷：银行存款 2 800

借：管理费用 100





贷：银行存款 100

2. 【单选题】甲、乙公司为 A 公司控制下的两家子公司，甲公司于 2×19 年 5 月 4 日发行 100 万股普通股作为对价，自 A 公司处取得乙公司 60% 的股权，合并后乙公司仍维持独立法人资格继续经营。发行普通股每股市价 10 元，支付发行费用 200 万元，合并当日乙公司的所有者权益相对于 A 公司而言的账面价值为 3 000 万元。假定甲公司资本公积存在足够的贷方余额，甲公司支付的发行费用 200 万元影响的会计科目是（ ）。

- A. 股本
- B. 资本公积
- C. 管理费用
- D. 商誉

【正确答案】B

【答案解析】甲公司的会计处理如下：

借：长期股权投资 1 800

贷：股本 100
资本公积——股本溢价 1 700

支付的发行费用 200 万元：

借：资本公积——股本溢价 200

贷：银行存款 200

影响资本公积科目的金额。

3. 【多选题】2×23 年 6 月 28 日甲公司以一批存货为对价取得乙公司 30% 的股权，能够参与乙公司的经营决策。付出存货的公允价值为 300 万元，成本为 250 万元，适用的增值税税率为 13%。当天乙公司可辨认净资产的公允价值为 1 200 万元。甲公司为取得股权投资另支付手续费 20 万元。不考虑其他因素，下列甲公司的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 甲公司应确认主营业务收入 300 万元
- B. 甲公司支付的手续费应该计入管理费用
- C. 甲公司应确认管理费用 20 万元
- D. 甲公司应确认长期股权投资 360 万元

【正确答案】AD





【答案解析】甲公司支付的手续费 20 万元应该计入长期股权投资的初始投资成本，不计入管理费用，因此长期股权投资的初始投资成本 = $300 + 300 \times 13\% + 20 = 359$ （万元），应享有可辨认净资产公允价值的份额 360 万元（ $1200 \times 30\%$ ），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，应按两者的差额调增长期股权投资的账面价值，并计入营业外收入。所以确认长期股权投资入账价值为 360 万元。甲公司 2×19 年的相关分录：

借：长期股权投资——投资成本 359

贷：主营业务收入等 300

应交税费——应交增值税（销项税额） 39

银行存款 20

借：主营业务成本等 250

贷：库存商品等 250

借：长期股权投资——投资成本 1

贷：营业外收入 1

【易混易错点】投资时间点的评估增值和内部交易对于被投资单位净利润的调整。

1. 【单选题】甲公司于 2×16 年初购入 A 公司 30% 股权，能够对 A 公司的生产经营决策产生重大影响。投资时 A 公司有一项存货的公允价值大于账面价值，差额为 200 万元，至当年年末此存货已对外出售 30%。当年 A 公司将成本为 240 万元的一批存货以 360 万元的价格出售给甲公司，至年末甲公司对外出售该批存货的 40%。A 公司 2×16 年实现净利润 800 万元。不考虑其他因素，2×16 年甲公司因此长期股权投资应确认的投资收益为（ ）。

A. 200.4 万元

B. 183.6 万元

C. 207.6 万元

D. 200.9 万元

【正确答案】A

【答案解析】2×16 年 A 公司经调整后的净利润 = $800 - 200 \times 30\% - (360 - 240) \times (1 - 40\%) = 668$ （万元），2×16 年甲公司因此业务应确认的投资收益 = $668 \times 30\% = 200.4$ （万元）。会计分录为：

借：长期股权投资——损益调整 200.4

贷：投资收益 200.4





$200 \times 30\%$ 是投资时点被投资单位存货账面价值与公允价值不一致在出售时对被投资单位净利润的影响，应调整的是出售的比例； $(360 - 240) \times (1 - 40\%)$ 是投资当期投资单位与被投资单位内部交易对被投资单位当年净利润的调整，调整的是剩余部分，表示的是抵销未实现内部交易损益，加回已实现的部分。

2. 【单选题】甲公司持有乙公司 30% 的股权，能够对乙公司施加重大影响。20×2 年度乙公司实现净利润 8 000 万元，当年 6 月 20 日，甲公司将成本为 600 万元的商品以 1 000 万元的价格出售给乙公司，乙公司将其作为管理用固定资产并于当月投入使用，预计使用年限为 10 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素，甲公司在其 20×2 年度的个别财务报表中应确认对乙公司投资的投资收益为（ ）。

- A. 2 100 万元
- B. 2 280 万元
- C. 2 286 万元
- D. 2 400 万元

【正确答案】C

【答案解析】甲公司在其 20×2 年度的个别财务报表中应确认对乙公司投资的投资收益 = $(8\ 000 - 400 + 400/10 \times 1/2) \times 30\% = 2\ 286$ （万元）。

3. 【多选题】下列关于权益法核算的长期股权投资说法正确的有（ ）。

- A. 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差额，应调整长期股权投资账面价值
- B. 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差额，不调整长期股权投资账面价值
- C. 对于被投资单位宣告分派的现金股利或利润，投资方应按照持股比例计算应享有的份额，相应减少长期股权投资的账面价值
- D. 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，投资方应按照其享有的份额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）

【正确答案】ABCD

【答案解析】选项 A 的会计处理为：

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

选项 B，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差额，形成的是商





誉，体现在长期股权投资的账面价值中，不调整长期股权投资的账面价值；

选项 C，会计处理为：

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

选项 D，比如被投资单位发行分离交易的可转换债券中确认的权益成分，投资方应做的会计处理为：

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

【易混易错点】将自产产品（视同销售）和外购产品发放给职工的不同会计处理。

1. 【单选题】2×21 年 12 月 20 日，甲公司（房地产开发企业）与 10 名高级管理人员分别签订商品房销售合同。合同约定，甲公司将自行开发的 10 套房屋以每套 100 万元的优惠价格销售给 10 名高级管理人员；高级管理人员自取得房屋所有权后必须在甲公司工作 5 年，如果在工作未满 5 年的情况下离职，需根据未服务期限补交款项。2×22 年 1 月 1 日，甲公司与 10 名高级管理人员办理完毕上述房屋的产权过户手续并收到相关款项。上述房屋成本为每套 350 万元，市场价格为每套 400 万元。假定不考虑增值税等因素，2×22 年度应确认的管理费用是（ ）。

A. 600 万元

B. 900 万元

C. 1 200 万元

D. 3 000 万元

【正确答案】A

【答案解析】2×22 年度应确认的管理费用 = $(400 - 100) \times 10 / 5 = 600$ （万元）。本题分录如下：出售住房时：

借：银行存款 1 000

长期待摊费用 3 000

贷：主营业务收入 4 000

借：主营业务成本 3 500

贷：开发产品 3 500

出售住房后，公司应当按照直线法在 5 年内摊销长期待摊费用。

2×22 年的摊销分录为：





借：管理费用 (3 000/5)600

贷：应付职工薪酬 600

借：应付职工薪酬 600

贷：长期待摊费用 600

2. 【单选题】2024 年 7 月 1 日甲公司以前以市价 1350 万元购入一套公寓，同日以 1300 万元出售给甲公司一名管理人员使用，约定管理人员在当日起需在甲公司服务满五年，不满五年离职需补足差额。不考虑其他因素，2024 年甲公司应确认的当期损益为（ ）。

A. 50 万元

B. 零

C. 10 万元

D. 5 万元

【正确答案】D

【答案解析】对于出售住房的时候规定了服务年限，且职工提前离开应退回部分差价的，企业应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，计入管理费用，2024 年应确认的管理费用 = $(1350 - 1300) / 5 \times 6 / 12 = 5$ （万元）。

【易混易错点】现金股利可撤销和不可撤销的会计处理。

1. 【多选题】下列关于上市公司授予限制性股票的股权激励计划，在等待期内发放现金股利的会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 在等待期内发放可撤销现金股利，对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债

B. 在等待期内发放不可撤销现金股利，对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债

C. 对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理

D. 后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 B，上市公司在等待期内发放不可撤销现金股利，对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用。会计处理如下： 借：管





理费用 贷：应付股利

选项 D，根据最新的情况估计的离职人数与原来估计不一样，按会计估计变更处理，调整确认的成本费用。分录如下：

股利可撤销处理：

借：其他应付款

 贷：应付股利（或相反的处理）

股利不可撤销的处理：

借：管理费用

 贷：应付股利（或相反的处理）

2. 【多选题】下列关于企业授予职工限制性股票的相关会计处理，表述正确的有（ ）。

A. 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，上市公司应当按照职工缴纳的认股款，借记“银行存款”等科目，按照股本金额，贷记“股本”科目，按照其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目；同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）

B. 上市公司在等待期内发放现金股利的，现金股利可撤销，对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；同时，按分配的现金股利金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“库存股”科目

C. 上市公司在等待期内发放现金股利的，现金股利可撤销，对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目

D. 后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为前期差错更正处理

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 D，后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理。因为不可解锁的数量，在等待期内是一种估计，所以实际不可解锁的数量与前期估计不一致，是估计调整。

【易混易错点】工程投入款项超过专门借款和一般借款的部分，属于占用的自有资金，占用自有资金部分，不涉及利息资本化问题。

1. 【单选题】2×20 年 3 月 5 日，甲公司开工建设一栋办公大楼，工期预计为 1.5 年。该办公大楼建





造工程的借款费用开始资本化时点为 2×20 年 3 月 5 日，该办公大楼建造工程在 2×20 年占用的数笔短期借款已于 2×20 年年末到期归还。为筹集办公大楼后续建设所需要的资金，甲公司于 2×21 年 1 月 1 日向银行专门借款 5 000 万元，借款期限为 2 年，年利率为 7%（与实际利率相同），借款利息按年支付。2×21 年 4 月 1 日、2×21 年 6 月 1 日、2×21 年 9 月 1 日，甲公司使用专门借款分别支付工程进度款 2 000 万元、1 500 万元、1 500 万元。借款资金闲置期间专门用于短期理财，共获得理财收益 60 万元。该栋办公大楼于 2×21 年 10 月 1 日完工，达到预定可使用状态。不考虑其他因素，甲公司 2×21 年度借款费用应予资本化的金额为（ ）。

- A. 202.50 万元
- B. 262.50 万元
- C. 290.00 万元
- D. 350.00 万元

【正确答案】A

【答案解析】甲公司 2×21 年度借款费用应予资本化的金额 = $5\,000 \times 7\% \times 9/12 - 60 = 202.50$ （万元）。

2. 【单选题】2×22 年 1 月 1 日，甲公司有三笔借款，分别是：（1）专门用于建造厂房的银行借款 1000 万元，借款到期日为 2×23 年 6 月 30 日，年利率为 4%，（2）发行用于补充流动资金的公司债券 3000 万元，债券到期日为 2×24 年 9 月 30 日，年利率为 5%，（3）取得一般银行借款 2000 万元，借款到期日为 2×25 年 3 月 31 日，年利率 6%。甲公司 2×22 年 9 月 1 日开始建造一栋办公楼，并于当日通过银行转账支付了工程款 1000 万元。上述借款年利率与实际利率相同。不考虑其他因素，2×22 年度甲公司的一般借款资本化率为（ ）。

- A. 5%
- B. 5.17%
- C. 5.4%
- D. 6%

【正确答案】C

【答案解析】一般借款资本化率 = $(3000 \times 5\% \times 4/12 + 2000 \times 6\% \times 4/12) / (3000 \times 4/12 + 2000 \times 4/12) \times 100\% = 5.4\%$ 。

【易混易错点】金融资产交易费用的处理；债权投资与其他债权投资实际利息收入和利息调整明细的计算。

1. 【单选题】下列各项涉及交易费用会计处理的表述中，正确的是（ ）。





- A. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债初始发生的交易费用直接计入当期损益
- B. 购买债券且将其分类为以摊余成本计量的金融资产的，其发生的手续费直接计入当期投资收益
- C. 企业取得长期借款发生的手续费支出直接计入当期财务费用
- D. 企业发行公司债券支付的手续费直接计入当期损益

【正确答案】A

【答案解析】选项 BCD，手续费支出均应该计入相关资产或负债的初始入账金额。

2. 【单选题】20×1 年 1 月 1 日，甲公司购入乙公司当日发行的 4 年期分期付息（于当年年末支付本年度利息）、到期还本债券，面值为 1000 万元，票面年利率为 5%，实际支付价款为 1050 万元，另发生交易费用 2 万元。甲公司将该债券划分为债权投资，每年年末确认实际利息收入，20×1 年 12 月 31 日确认实际利息收入 35 万元。20×1 年 12 月 31 日，甲公司该债券的摊余成本为（ ）。

- A. 1035 万元
- B. 1037 万元
- C. 1065 万元
- D. 1067 万元

【正确答案】B

【答案解析】20×1 年 12 月 31 日，甲公司该债券的账面余额（摊余成本）= 期初摊余成本（1 050 + 2）+ 实际利息 35 - 现金流入 1 000 × 5% = 1 037（万元）。

3. 【多选题】下列各项关于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说法中，正确的有（ ）。

- A. 如果是债务工具投资，期末采用实际利率法并以摊余成本进行后续计量
- B. 如果是权益工具投资，期末按公允价值计量，公允价值变动计入其他综合收益，待出售时将其转入留存收益
- C. 对于非交易性权益工具投资，一经指定，不得撤销
- D. 企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，应将其作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

【正确答案】BC

【答案解析】其他债权投资期末按照公允价值计量，选项 A 错误；其他权益工具投资期末按公允价值计量，其公允价值变动计入其他综合收益，处置时将其他综合收益转入留存收益；选项 B 正确；在初始确





认时，企业可以将非交易性权益工具投资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，该指定一经做出，不得撤销，选项 C 正确；企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当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，不得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，选项 D 错误。

【易混易错点】根据实际案例辨析金融负债和权益工具。

1. 【单选题】A 公司发行了名义金额为人民币 100 元的优先股，合同规定，A 公司在 4 年后将优先股强制转换为普通股，转股价格为转股日前一工作日该普通股的市价。A 公司应将其发行的优先股划分为（ ）。

- A. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产
- 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
- C. 金融负债
- D. 权益工具

【正确答案】C

【答案解析】本题中，该优先股的转股价格是变动的，未来须交付的普通股数量也是可变的，实质上可视为 A 公司将在 4 年后使用自身普通股并按其市价履行支付优先股每股人民币 100 元的义务，因此 A 公司应将其发行的强制可转换优先股整体确认为一项金融负债。

2. 【单选题】2×20 年 1 月 1 日，甲公司发行了一项年利率为 10%、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，其他合同条款如下：（1）该永续债嵌入了一项看涨期权，允许甲公司在发行后的第 5 年及之后以面值回购该永续债；（2）如果甲公司在发行后的第 5 年末没有回购该永续债，则之后的票息率增加至 12%；（3）该永续债的票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付。假定甲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；甲公司发行该永续债之前多年来均存在普通股股利的支付义务。不考虑其他因素，甲公司应将发行的永续债分类为（ ）。

- A. 金融负债
- B. 长期股权投资
- C. 应付债券
- D. 权益工具

【正确答案】D

【答案解析】甲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，对甲公司而言，该永续债并未形成支付现金或其他金融资产合同义务；尽管甲公司有可能在第 5





年末行使其回购权，但是甲公司并没有回购的合同义务，因此应将此永续债整体分类为权益工具。

【易混易错点】租赁付款额的构成

1. 【计算分析题】甲公司 2×18 年至 2×20 年发生的交易或事项如下：

(1) 2×18 年 12 月 1 日，甲公司与乙公司签订租赁合同，甲公司租入乙公司的一整层公寓。租赁期自 2×19 年 1 月 1 日至 2×23 年 12 月 31 日；租金为 50 万元/年，每年年初支付。2×19 年 1 月 1 日，甲公司向乙公司支付第一年的租金 50 万元。甲公司向房地产中介支付佣金 2 万元。甲公司增量借款利率为 5%。2×19 年 1 月 1 日，甲公司将从乙公司租入的公寓免费提供给 10 名管理人员居住。

(2) 2×20 年 1 月 1 日，由于公寓漏水等严重质量问题，甲公司未向乙公司支付第二年租金，并与乙公司协商后解除了租赁合同。双方不再互相补偿。2×20 年 1 月 1 日，甲公司向丙公司购买房屋，当日办理了款项支付、房屋移交等手续；同日，甲公司以 800 万元的价格将房屋出售给 10 名管理人员，并约定该 10 名管理人员购买房屋后必须在甲公司服务五年。

(3) 2×20 年 5 月 12 日，甲公司以成本 700 元/件、已计提存货跌价准备 70 元/件的自产产品作为福利发放给 200 名员工，每人 1 件。该 200 名员工包括管理人员 50 人、销售人员 30 人、生产人员 120 人。该产品同期市场价格为 640 元/件。

其他资料： $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ ； $(P/A, 5\%, 4) = 3.5460$ ；假定不考虑增值税等相关税费。

1. 根据资料（1），说明甲公司对租入公寓和将公寓提供给管理人员居住应当如何进行会计处理；计算租赁负债入账价值与使用权资产的入账价值，编制甲公司 2×19 年度与租赁相关的会计分录。

【正确答案】①甲公司对租入公寓，在租赁期开始日，应对租赁确认使用权资产和租赁负债，按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值计量租赁负债，按照成本计量使用权资产；后续期间，应按照周期性利率计算租赁负债在租赁期内的各期间的利息费用，按照固定资产准则的相关规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。甲公司将公寓提供给管理人员居住，应作为非货币性福利处理。由于不属于短期租赁，租入公寓确认为使用权资产，因此应视为以自有资产无偿提供给职工使用，按其受益对象，将各期折旧金额计入当期损益，同时确认应付职工薪酬。

②租赁负债的入账价值 $= 50 \times (P/A, 5\%, 4) = 50 \times 3.5460 = 177.3$ （万元）

使用权资产的入账价值 $= 50 \times (P/A, 5\%, 4) + 50 + 2 = 50 \times 3.5460 + 50 + 2 = 229.3$ （万元）

租赁期开始日的分录为：

借：使用权资产 229.3

 租赁负债——未确认融资费用 22.7

 贷：租赁负债——租赁付款额 (50×4) 200





银行存款 52

2×19 年末的会计分录为：

借：财务费用 8.87

贷：租赁负债——未确认融资费用 $(177.3 \times 5\%)$ 8.87

借：应付职工薪酬——非货币性福利 45.86

贷：使用权资产累计折旧 $(229.3/5)$ 45.86

借：管理费用 45.86

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 45.86

2. 根据资料（2），计算甲公司解除租赁合同对 2×20 年损益的影响金额，以及甲公司将新购房屋出售给管理人员对 2×20 年损益的影响金额；编制甲公司 2×20 年与终止租赁协议相关的会计分录。

【正确答案】①2×20 年 1 月 1 日，使用权资产账面价值 $= 229.3 - 45.86 = 183.44$ （万元），租赁负债的账面价值 $= 177.3 + 8.87 = 186.17$ （万元）；因此停止租赁对损益的影响 $= 186.17 - 183.44 = 2.73$ （万元）。

因购买房屋向管理人员出售影响损益的金额 $= -(1000 - 800) / 5 = -40$ （万元）

②终止租赁的会计分录为：

借：租赁负债——租赁付款额 200

使用权资产累计折旧 45.86

贷：租赁负债——未确认融资费用 $(22.7 - 8.87)$ 13.83

使用权资产 229.3

资产处置损益 2.73

【答案解析】资料（2）中，甲公司购买房屋作为福利的分录为：

购入住房时：

借：固定资产 1000

贷：银行存款 1000

向职工出售住房时：

借：银行存款 800

长期待摊费用 200

贷：固定资产 1000

2×20 年末摊销：





借：管理费用 (200/5) 40

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 40

借：应付职工薪酬——非货币性福利 40

贷：长期待摊费用 40

3. 根据资料 (3)，编制甲公司发放非货币性福利相关的会计分录。

【正确答案】甲公司发放自产产品作为福利的：

借：生产成本 (120×640/10000) 7.68

管理费用 (50×640/10000) 3.2

销售费用 (30×640/10000) 1.92

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 (200×640/10000) 12.8

借：应付职工薪酬——非货币性福利 12.8

贷：主营业务收入 12.8

借：主营业务成本 12.6

存货跌价准备 (70×200/10000) 1.4

贷：库存商品 (700×200/10000) 14

【易混易错点】评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售

1. 【单选题】2×23 年 12 月 31 日，甲公司（卖方兼承租人）以货币资金 720 万元的价格向乙公司（买方兼出租人）出售一栋建筑物，交易前该建筑物的账面原值是 480 万元，累计折旧是 80 万元。与此同时，甲公司与乙公司签订了合同，取得了该建筑物 18 年的使用权（全部剩余使用年限为 40 年），年租金为 48 万元，于每年年末支付。根据交易的条款和条件，甲公司转让建筑物符合《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）中关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为 720 万元。假定租赁内含年利率为 4.5%， $(P/A, 4.5\%, 18) = 12.16$ ，不考虑初始直接费用和各项税费的影响。上述业务对甲公司 2×23 年度损益的影响金额为（ ）。

A. 320 万元

B. 0

C. 259.41 万元

D. 60.59 万元

【正确答案】D

【答案解析】（1）确定使用权资产和租赁负债





租赁付款额 = $48 \times 18 = 864$ (万元)。

租赁付款额的现值 = $48 \times (P/A, 4.5\%, 18) = 583.68$ (万元)。

使用权资产 = 账面价值 $(480 - 80) \times$ 分摊比例 $(583.68/720) = 324.27$ (万元)。

(2) 对转让的权利确认利得和损失

出售租赁资产的全部利得或损失 = 售价 $720 -$ 账面价值 $(480 - 80) = 320$ (万元)。

与该资产使用权有关的利得或损失 = $320 \times (583.68/720) = 259.41$ (万元)。

转让至乙公司的权利的相关利得或损失 = $320 - 259.41 = 60.59$ (万元)。

(3) 相关会计分录:

借: 固定资产清理 400

 累计折旧 80

 贷: 固定资产 480

借: 银行存款 720

 使用权资产 324.27

 租赁负债——未确认融资费用 $(864 - 583.68) 280.32$

 贷: 租赁负债——租赁付款额 864

 固定资产清理 400

 资产处置损益 60.59

2. 【多选题】下列关于售后租回业务会计处理的表述中, 正确的有 ()。

A. 售后租回交易中的资产转让不属于销售的, 卖方兼承租人不应终止确认所转让的资产, 应将收到的现金确认为金融负债

B. 售后租回交易中的资产转让属于销售的, 卖方兼承租人应针对因租回而获得的使用权确认售后租回所形成的使用权资产

C. 售后租回交易中的资产转让属于销售的, 卖方兼承租人在对相关租赁负债进行后续计量时, 确定租赁付款额或变更后租赁付款额的方式不得导致其确认与租回所获得的使用权有关的利得或损失

D. 售后租回交易中的资产转让属于销售的, 卖方兼承租人据以确认租赁负债的租赁付款额, 应包含非取决于指数或比率的可变租赁付款额

【正确答案】ABCD

【答案解析】一般的租赁业务中, 承租人据以确认租赁负债的租赁付款额不应包含非取决于指数或比率的可变租赁付款额, 但售后租回交易中的资产转让属于销售时例外, 对于售后租回交易中的资产转让属





于销售的情况，卖方兼承租人应在租赁期开始日合理估计各期预期租赁付款额（包含非取决于指数或比率的可变租赁付款额），以此为基础确认租赁负债。因此，选项 D 也是正确的。

【易混易错点】持有待售的长期股权投资在个别报表和合并报表的归类。

1. 【单选题】甲公司于 2×19 年 6 月 30 日与独立的第三方签订一项股权转让协议，协议约定，甲公司转让所持有的乙公司 20% 的股权，甲公司与第三方初步协商转让价格为 1210 万元，预计出售费用为 20 万元。甲公司原持有乙公司 80% 的股权，能够对乙公司实施控制，当日原 80% 的股权的账面价值为 4800 万元。甲公司预计在 7 月 15 日完成相关的股权转移手续，甲公司出售股权后，剩余持股比例为 60%，甲公司仍能对乙公司实施控制。不考虑其他因素，下列有关甲公司 2×19 年 6 月 30 日与股权转让相关的会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 甲公司个别财务报表中应确认资产减值损失 10 万元
- B. 甲公司合并财务报表中应将拟出售部分股权划分为持有待售类别
- C. 甲公司个别财务报表中应确认投资收益 -10 万元
- D. 甲公司不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别

【正确答案】D

【答案解析】由于甲公司转让 20% 的股权后，仍然能够对乙公司实施控制，该长期股权投资并不是“主要通过出售而非持续使用收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别，选项 ABC 均不正确，选项 D 正确。

2. 【多选题】甲公司分别拥有 A 公司、B 公司、C 公司和 D 公司 100% 的股份，对其均能实施控制。甲公司拟出售其持有的部分长期股权投资，假设拟出售的股权符合持有待售类别的划分条件。不考虑其他因素，下列不同情形有关持有待售非流动资产会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 甲公司拟出售 A 公司全部股权，甲公司应当在个别财务报表中将拥有的 A 公司全部股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将 A 公司所有资产和负债划分为持有待售类别
- B. 甲公司拟出售 B 公司 70% 的股权，出售后将丧失对 B 公司的控制权，但对其具有重大影响。甲公司应当在个别财务报表中将拥有的 B 公司全部股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将 B 公司所有资产和负债划分为持有待售类别
- C. 甲公司拟出售 C 公司 10% 的股权，仍然拥有对 C 公司的控制权，甲公司应当在个别财务报表中将拥有的 C 公司全部股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将 C 公司所有资产和负债划分为持有待售类别
- D. 甲公司拟出售 D 公司 5% 的股权，仍然拥有对 D 公司的控制权，不应当将拟处置的部分股权划分为





持有待售类别

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，由于甲公司仍然拥有对子公司的控制权，该长期股权投资并不是“主要通过出售而非持续使用以收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别。

【易混易错点】可以重分类进损益和不可重分类进损益的其他综合收益的区分

1. 【单选题】下列各项中，属于以后不能重分类进损益的其他综合收益的是（ ）。

- A. 外币财务报表折算差额
- B. 现金流量套期储备
- C. 其他债权投资的公允价值变动
- D. 重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动额

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，企业在处置境外经营的当期，应将已列入合并财务报表所有者权益的外币报表折算差额中与该境外经营相关的部分，自其他综合收益项目转入处置当期损益；选项 B，现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分（套期储备），在相关资产或负债影响企业损益的相同期间转出，计入当期损益；选项 C，其他债权投资的公允价值变动计入其他综合收益，在相关金融资产处置时，相关其他综合收益应转入当期损益；选项 D，重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动额计入其他综合收益，以后期间不能重分类进损益，而应计入未分配利润。

2. 【多选题】甲公司 20×7 年度因相关交易或事项产生以下其他综合收益：（1）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资因公允价值变动形成其他综合收益 3200 万元；（2）按照应享有联营企业重新计量设定受益计划净负债变动的份额相应确认其他综合收益 500 万元；（3）对子公司的外币财务报表进行折算产生其他综合收益 1400 万元；（4）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因企业自身信用风险的变动形成其他综合收益 360 万元。不考虑其他因素，上述其他综合收益在相关资产处置或负债终止确认时不应重分类计入当期损益的有（ ）。

- A. 对子公司的外币财务报表进行折算产生的其他综合收益
- B. 按照应享有联营企业重新计量设定受益计划净负债变动的份额相应确认的其他综合收益
- C. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资因公允价值变动形成的其他综合收益
- D. 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因企业自身信用风险的变动形成的其他综合收益

【正确答案】BD





【答案解析】选项 AC，上述其他综合收益在相关资产处置或负债终止确认时可以重分类计入当期损益；选项 B，在将来该设定受益计划完成时，应将相关其他综合收益结转至未分配利润；选项 D，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因企业自身信用风险的变动形成的其他综合收益以后期间应转入留存收益。

【易混易错点】八大特定交易的具体处理。

1. 【单选题】A 公司为上市公司，系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 13%，适用的所得税税率为 25%。2×20 年的财务报告于 2×21 年 3 月 20 日对外报出。2×21 年 2 月 10 日，A 公司收到一批于 2×20 年销售给 B 公司的因质量问题退回的商品。该批商品的售价为 200 万元，增值税税额为 26 万元，成本 160 万元，B 公司尚未支付款项。A 公司对应收账款提取了 2% 的坏账准备。假定发生的可抵扣暂时性差异预计在未来均能够转回，对于日后调整事项中需要调整应交所得税的事项，按相关法律规定允许调整报告年度的应交所得税。不考虑其他因素，A 公司在进行会计报表调整时对 2×20 年净损益的影响为（ ）。

- A. 40 万元
- B. -35.32 万元
- C. -26.61 万元
- D. 30 万元

【正确答案】C

【答案解析】资产负债表日后期间因商品质量问题发生销售退回，应当调整报告年度的损益，对于原来确认的收入、结转的成本应当予以冲回，调减利润，原来计提的坏账准备应当冲回调增利润。因为题目问的是净损益，因此需要扣除所得税的影响。

即应调整的净损益 = $-(200 - 160 - 226 \times 2\%) \times (1 - 25\%) = -26.61$ （万元）

资产负债表日后期间因商品质量问题发生销售退回，会计处理为：

借：以前年度损益调整——调整主营业务收入 200

 应交税费——应交增值税（销项税额） 26

 贷：应收账款 226

借：库存商品 160

 贷：以前年度损益调整——调整主营业务成本 160

借：坏账准备 $(226 \times 2\%)$ 4.52

 贷：以前年度损益调整——调整信用减值损失 4.52





借：以前年度损益调整——所得税费用 1.13

贷：递延所得税资产 1.13

借：应交税费——应交所得税 $[(200-160) \times 25\%]$ 10

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 10

（注：因题目问的是对净损益的影响，“以前年度损益调整”科目转入留存收益的处理不影响净损益，并且题目未给出盈余公积计提比例，故将相关分录省略）

2. 【单选题】2×21 年 5 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，销售给乙公司一台电视机。该电视机的法定质保期是 3 年，乙公司可选择延长 5 年的质保，即在未来 8 年内，如果该电视机发生质量问题，甲公司将负责免费维修。额外赠送的 5 年质保服务可单独出售，单独出售的价格为 1 200 元，因“五一”促销活动，乙公司只需要花费 700 元即可将质保期延长 5 年。假定不考虑其他因素，下列说法中不正确的是（ ）。

- A. 3 年的法定质保期不构成单项履约义务
- B. 5 年的延长质保期不构成单项履约义务
- C. 5 年的延长质保期与 3 年的法定质保期可明确区分
- D. 甲公司该销售行为共构成两项履约义务

【正确答案】B

【答案解析】选项 B，5 年的延长质保期，属于法定质保期之外的，是企业提供的额外服务，应当作为单项履约义务进行处理。

3. 【单选题】甲公司（商场）与乙公司、丙公司的合作方式如下：①乙公司是一家高档饰品供应商，其在甲公司指定区域设立专柜，并委派营业员销售饰品，乙公司负责专柜内饰品的保管、出售、调配或下架，承担丢失和毁损风险，拥有未售饰品的所有权。乙公司负责实际定价销售，甲公司负责对商场内销售的饰品统一收款，开具发票。甲公司将收到客户款项扣除 10%后支付给乙公司。甲公司通过各种促销活动以提高商场的总体业绩。促销活动分为甲公司主导的促销活动和乙公司自行打折活动。乙公司自行开展打折活动时，打折的幅度和范围需符合甲公司的定位。如果需办理退换货，甲公司可自行决定为客户办理退换货、赔偿等事项，之后可向乙公司追偿。②丙公司是一家高档服装供应商，丙公司向甲公司提供某品牌服装，并与其他品牌同类服装统一摆放在甲公司指定位置。甲公司委派营业员销售该品牌服装，并负责专柜内服装的保管、出售、调配或下架，承担丢失和毁损风险，拥有未售服装的所有权。甲公司对商场内服装统一定价，统一收款。如果需办理退换货，甲公司可自行决定为客户办理退换货、赔偿等事项，如属服装质量问题，可向丙公司追偿。假定不考虑租赁、相关税费等其他因素，下列关于甲公司会计处理的表述中，不正确的是（ ）。





- A. 企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人
- B. 在甲公司与乙公司的合作方式中，乙公司是主要责任人
- C. 在甲公司与乙公司的合作方式中，甲公司一般应当按照其收到客户款项的 10% 确认收入
- D. 在甲公司与丙公司的合作方式中，丙公司是主要责任人

【正确答案】D

【答案解析】选项 B，在甲公司与乙公司的合作方式中，在客户付款购买饰品之前，乙公司能够主导饰品的使用，例如出售、调配或下架，并从中获得其几乎全部的经济利益，因此乙公司拥有对该饰品的控制权，是主要责任人，甲公司是代理人；选项 C，主要责任人应当按照已收或应收对价总额确认收入；代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入；选项 D，在甲公司与丙公司的合作方式中，在客户付款购买该品牌服装之前，甲公司能够主导该品牌服装的使用，例如负责出售、调配或下架，并从中获得其几乎全部的经济利益，拥有对该品牌服装的控制权，因此甲公司是主要责任人。

4. 【单选题】甲公司与客户签订合同销售一批商品，同时约定客户有额外购买选择权，甲公司认为其授予客户的额外购买选择权为客户提供了一项重大权利。假定不考虑其他因素，下列关于甲公司会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 将该选择权作为单项履约义务
- B. 将交易价格在所售商品与该选择权之间分摊
- C. 企业是否向客户提供了一项重大权利，应根据其金额和性质综合判断
- D. 该选择权所分摊的交易价格，应在发出商品时确认为收入

【正确答案】D

【答案解析】选项 D，该选择权所分摊的交易价格，发出商品时先确认为合同负债，在未来客户行使购买选择权取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。

5. 【单选题】下列关于授予知识产权许可是否构成一项单项履约义务的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 授予知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺的，该知识产权许可构成一项单项履约义务
- B. 授予知识产权许可与合同中其他商品或服务可明确区分的，该知识产权许可构成一项单项履约义务
- C. 授予知识产权许可不构成单项履约义务的，应与其他商品一起作为一项履约义务进行处理
- D. 客户只有将授予知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益的，该知识产权许可不构成一项单项履约义务





【正确答案】A

【答案解析】选项 A，授予知识产权许可是构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺，说明该项知识产权许可不是可明确区分的，因此不构成单项履约义务。

6. 【单选题】关于企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的售后回购业务中，下列各项说法不正确的是（ ）。

- A. 购买方并未取得相关商品的控制权
- B. 回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行处理
- C. 回购价格高于原售价的，应当视为融资交易进行处理
- D. 回购价格等于原售价的，销售方应该终止确认相关商品

【正确答案】D

【答案解析】企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的售后回购业务中，由于购买方实质上并没有取得相关商品的控制权，当回购价格等于原售价时（考虑货币时间价值因素），也应当视为融资交易进行处理，不应终止确认相关商品，按回购时的市价才算正常交易需要终止确认，选项 D 不正确。

7. 【多选题】甲公司主要经营连锁美容店。20×1 年初，甲公司向客户销售了 1 000 张储值卡，每张卡的面值为 1 万元，总额为 1 000 万元。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相对于储值卡面值金额 10%（即 100 万元）的部分不会被消费。截至 20×1 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 600 万元。甲公司为增值税一般纳税人，收取款项时即发生增值税纳税义务。假定甲公司适用的增值税税率为 6%，以上收取和消费的价款均为含税价。不考虑其他因素，甲公司的相关账务处理正确的有（ ）。（计算结果保留整数）

- A. 20×1 年初销售储值卡时一次性确认收入 1 000 万元
- B. 20×1 年末应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入
- C. 20×1 年末根据储值卡的消费金额冲减合同负债 628.93 万元
- D. 20×1 年末根据储值卡的消费金额确认收入 628.93 万元

【正确答案】BCD

【答案解析】销售储值卡时，应将不含税价款计入合同负债，即确认合同负债 = $1\,000 / 1.06 = 943.40$ （万元），选项 A 不正确；相关会计分录为：

（1）销售储值卡时：

借：银行存款 1 000





贷：合同负债 (1 000/1.06) 943.40

应交税费——应交增值税（销项税额）56.60

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入 = $(600 + 100 \times 600/900) / (1 + 6\%) = 628.93$ (万元)，或 = $943.40 \times 600/900 = 628.93$ (万元)。

借：合同负债 628.93

贷：主营业务收入 628.93

8. 【多选题】下列有关企业向客户收取的无需退回的初始费的会计处理中，表述正确的有（ ）。

A. 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照该商品的单独售价确认收入

B. 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入

C. 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入

D. 该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入

【正确答案】BCD

【答案解析】企业应当评估向客户收取的无需退回的初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

(1) 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；

(2) 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；

(3) 该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

【易混易错点】与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，区分总额法和净额法的处理。

1. 【多选题】2022 年 4 月 1 日，甲公司收到当地政府无偿提供的一块土地使用权（非划拨土地使用权），并完成相关手续。该土地使用权公允价值 10000 万元，预计使用寿命 50 年，采用直线法计提摊销，预计净残值为零。甲公司为在该土地上新建办公楼支付土地整理费用 500 万元。甲公司对该政府补助采用总额法核算。不考虑其他因素，下列关于 2022 年度的会计处理中正确有（ ）。





- A. 在取得土地使用权时确认递延收益 10000 万元
- B. 支付的土地整理费用 500 万元计入管理费用
- C. 确认其他收益 200 万元
- D. 确认土地使用权摊销金额 150 万元

【正确答案】AD

【答案解析】甲公司取得土地使用权时确认无形资产和递延收益 10000 万元，选项 A 正确；甲公司自收到土地使用权当月开始计提摊销，金额为 $10000/50 \times 9/12 = 150$ （万元），选项 D 正确。

相关的会计分录如下：

借：无形资产 10000

贷：递延收益 10000

借：在建工程 500

贷：银行存款 500

借：递延收益 150（ $10000/50 \times 9/12$ ）

贷：其他收益 150

借：在建工程等 150

贷：累计摊销 150

2. 【多选题】下列关于与收益相关的政府补助的表述中，正确的有（ ）。

- A. 用于补偿企业以后期间相关成本费用或损失的，且客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，则应当确认递延收益，并在确认相关费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本
- B. 用于补偿企业以后期间相关成本费用或损失的，且客观情况暂时无法确定企业是否满足政府补助所附条件，则收到时应先确认为其他应付款
- C. 实际收到用于补偿企业已经发生的相关成本费用或损失的补助资金时，应当按照实际收到的金额计入当期损益或冲减相关成本
- D. 用于补偿企业已经发生的相关成本费用或损失的，如果会计期末企业尚未收到补助资金，则企业不能进行任何会计处理

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 B，虽然收到了相关款项，但是不确定是否满足条件，未来可能需要退回，因此先确认为负债（其他应付款）；选项 D，用于补偿企业已经发生的相关成本费用或损失的，如果会计期末企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可





能流入企业的，企业应当确认为应收款项，计入当期损益或冲减相关成本。

【易混易错点】当期所得税费用和递延所得税费用的区分和核算。

1. 【单选题】某企业适用的所得税税率 25%，该企业 2×18 年度实现利润总额为 1 000 万元。其中当年取得国债利息收入 60 万元；支付的高于银行同期利率的借款费用（企业向非金融机构借款产生的）20 万元；支付税收罚款 2 万元；实际发放工资超过规定的计税工资总额 30 万元。当期列入“销售费用”的折旧计提额高于税法规定 18 万元。不考虑其他因素，该企业本期应交所得税是（ ）。

- A. 696.3 万元
- B. 600 万元
- C. 252.5 万元
- D. 672.64 万元

【正确答案】C

【答案解析】本期应税所得额=1 000-60+20+2+30+18=1 010（万元），本期应交所得税=1 010×25%=252.5（万元）。企业向非金融企业借款产生的借款利息高于银行同类同期利率的借款利息，不得税前扣除，需要调整增加应纳税所得额。

2. 【单选题】某公司自 2×21 年 1 月 1 日开始采用企业会计准则。2×21 年利润总额为 2 000 万元，适用的所得税税率为 33%，自 2×22 年 1 月 1 日起适用的所得税税率变更为 25%。2×21 年发生的交易事项中，会计与税收规定之间存在差异的事项包括：（1）当期计提存货跌价准备 700 万元；（2）年末持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产当期公允价值上升 1 500 万元。假定税法规定，资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额，出售时一并计算应税所得；（3）当年确认国债投资利息收入 300 万元。假定该公司 2×21 年 1 月 1 日不存在暂时性差异，预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异。不考虑其他因素，该公司 2×21 年度所得税费用为（ ）。

- A. 33 万元
- B. 97 万元
- C. 497 万元
- D. 561 万元

【正确答案】C

【答案解析】①应交所得税=（2000+700-300-1500）×33%=297（万元）；②递延所得税资产=700×25%=175（万元）；③递延所得税负债=1500×25%=375（万元）；③所得税费用=297+375-175=497（万元）。



**【易混易错点】判断属于非货币性资产交换且适用于非货币性资产交换准则的事项。**

1. 【综合题节选】甲公司为上市公司，2×19 年至 2×21 年发生的相关业务如下：

(1) 2×19 年 9 月 20 日，甲公司与乙公司签订一项资产置换协议，约定甲公司一批市价为 500 万元的商品和银行存款 100 万元与乙公司的一项生产用设备进行交换，该批商品为甲公司自产以备出售的商品，成本为 400 万元；当日设备的公允价值为 600 万元。甲公司换入设备后将其作为固定资产核算，预计使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值率为 5%。

要求：

根据资料 (1)，判断该项交易是否应按照非货币性资产交换准则处理，并说明理由；并编制 2×19 年 9 月 20 日的相关分录。

【正确答案】该交换不应按照非货币性资产交换准则处理；

理由：企业以存货换取客户非货币性资产的，换出存货的企业相关会计处理应当适用收入准则。

分录为：

借：固定资产 600

贷：主营业务收入 (600－100) 500

银行存款 100

借：主营业务成本 400

贷：库存商品 400

【答案解析】应确认的收入＝取得非现金对价的公允价值 600－支付的现金 100＝500（万元）。

2. 【多选题】下列交易和事项中，属于非货币性资产交换的有（ ）。

A. 以存货向股东进行利润分配

B. 以固定资产换取存货

C. 以旧厂房和土地使用权换取政府提供的新土地使用权

D. 以应收票据背书转让换取原材料

【正确答案】BC

【答案解析】选项 A，企业以非货币性资产向所有者分配利润不属于非货币性资产交换。选项 D，应收票据属于货币性资产，因此不属于非货币性资产交换。

【易混易错点】以资产清偿债务下，债权人和债务人清偿损益应计入的科目。

1. 【计算分析题节选】2×21 年至 2×22 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×21 年 1 月 1 日，甲公司向乙公司销售自产的商品 A，并确认收入和应收账款 500 万元，由于乙公





司财务困难，无法按合同约定期限还款，双方于 2×21 年 11 月 5 日协商进行债务重组。2×21 年 11 月 10 日，双方签订债务重组协议，约定乙公司以作为固定资产核算的机器设备和一项不具有重大影响的股权投资抵偿欠款。当日，甲公司应收账款公允价值为 480 万元；乙公司抵债设备的公允价值为 120 万元，抵债股权的公允价值为 360 万元。2×21 年 11 月 20 日，抵债设备运抵甲公司，抵债股权过户至甲公司，甲公司通过银行转账支付设备运输费用 2 万元和股权过户相关费用 1 万元。截至当日，甲公司对应收账款计提坏账准备 15 万元；当日，乙公司抵债股权的公允价值为 370 万元。甲公司将受让的设备作为生产用固定资产，预计剩余使用寿命为 5 年，预计净残值率为 5%，采用双倍余额递减法计提折旧；将受让的股权投资作为其他权益工具投资核算，2×21 年 12 月 31 日，抵债股权的公允价值仍为 370 万元。

要求：

根据资料（1），判断甲公司终止确认应收账款的时点，分别计算甲公司债务重组损益、取得抵债设备和抵债股权的初始入账金额；编制甲公司 2×21 年度相关会计分录。

【正确答案】甲公司终止确认应收账款的时点：2×21 年 11 月 20 日。甲公司债务重组损益 = $480 - (500 - 15) + (370 - 360) = 5$ （万元）；抵债设备初始入账金额 = $480 - 360 + 2 = 122$ （万元）；抵债股权的初始入账金额 = $370 + 1 = 371$ （万元）。

会计分录：

借：固定资产 122

 其他权益工具投资——成本 371

 坏账准备 15

贷：应收账款 500

 投资收益 5

 银行存款 3

借：其他综合收益 1

 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 1

借：制造费用 4.07

 贷：累计折旧 $(122 \times 2/5 \times 1/12)$ 4.07

2. 【单选题】2×24 年 8 月 20 日，甲公司以前库存商品和土地使用权偿还向乙公司购买材料的应付账款 5500 万元，并完成相应商品交付、土地使用权产权过户登记手续。当日甲公司用于偿债的库存商品账面价值为 1800 万元，公允价值为 2400 万元；土地使用权的账面价值为 1200 万元，公允价值为 2600 万元。不





考虑相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司以资产偿还应付账款会计处理的表述中正确的是（ ）。

- A. 确认投资收益 500 万元
- B. 确认资产处置收益 1400 万元
- C. 确认其他收益 2500 万元
- D. 确认营业收入 2400 万元

【正确答案】C

【答案解析】甲公司应确认的其他收益金额=5500-1800-1200=2500（万元）。

【易混易错点】外币汇率变动计入的会计科目区分。

1. 【单选题】下列各项金融资产或金融负债中，因汇率变动导致的汇兑差额应当计入当期财务费用的有（ ）。

- A. 外币应收账款
- B. 外币债权投资产生的应计利息
- C. 外币非交易性权益工具投资
- D. 为某在建工程专门借入的外币借款在借款费用资本化期间产生的汇兑差额

【正确答案】AB

【答案解析】选项 C，外币非交易性权益工具投资因汇率变动导致的汇兑差额应当计入其他综合收益；选项 D，外币专门借款在借款费用资本化期间产生的汇兑差额，应当资本化，计入在建工程等，不计入财务费用。

2. 【单选题】甲公司人民币为记账本位币，发生外币交易时采用交易日的即期汇率进行折算。2×22 年与外币投资相关业务如下：（1）12 月 6 日，甲公司以每股 9 美元的价格购入乙公司 B 股 1 000 万股作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，当日即期汇率为 1 美元=6.63 元人民币。12 月 31 日，乙公司股票市价为每股 10 美元。（2）12 月 20 日，甲公司以每股 6.5 美元的价格购入丙公司 B 股 10 000 万股，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金融资产核算，当日即期汇率为 1 美元=6.65 元人民币。12 月 31 日，丙公司股票市价为每股 7 美元。2×22 年 12 月 31 日市场汇率 1 美元=6.5 元人民币。不考虑其他因素，甲公司上述业务因期末调整影响当期营业利润的金额为（ ）。

- A. -2 420 万元
- B. 5 330 万元
- C. 2 910 万元





D. 7 750 万元

【正确答案】B

【答案解析】因期末调整影响当期营业利润的金额 = $1\,000 \times 10 \times 6.5 - 1\,000 \times 9 \times 6.63 = 5\,330$ （万元）。

【注意】本题中其他权益工具投资为非货币性项目，汇率变动和公允价值变动的影响都计入其他综合收益，不影响当期损益；如果是其他债权投资的话，则属于外币货币性项目，汇兑损益计入财务费用，而公允价值变动计入其他综合收益。 购入乙公司 B 股会计处理

借：交易性金融资产——成本 $(1\,000 \times 9 \times 6.63)$ 59 670

贷：银行存款——美元 59 670

12 月 31 日，公允价值变动 = $1\,000 \times 10 \times 6.5 - 1\,000 \times 9 \times 6.63 = 5\,330$ （万元）

借：交易性金融资产——公允价值变动 5 330

贷：公允价值变动损益 5 330

购入丙公司 B 股会计处理

借：其他权益工具投资——成本 $(10\,000 \times 6.65 \times 6.5)$ 432 250

贷：银行存款——美元 432 250

12 月 31 日，公允价值变动 = $10\,000 \times 7 \times 6.5 - 10\,000 \times 6.65 \times 6.5 = 22\,750$ （万元）

借：其他权益工具投资——公允价值变动 22 750

贷：其他综合收益 22 750

【易混易错点】不同情形下关联方关系的判定

1. 【多选题】2×23 年，甲公司从乙公司采购原材料的金额占甲公司年度采购总额的 70%；甲公司与丙公司共同投资设立了一家重要的合营企业；甲公司借调技术专家到丁公司工作，负责丁公司一项为期 2 年的重要研发项目；甲公司总经理的儿子投资设立并控制戊公司，同时担任戊公司的董事长。不考虑其他因素，下列各项中与甲公司存在关联方关系的是（ ）。

A. 乙公司

B. 丙公司

C. 丁公司

D. 戊公司

【正确答案】D





【答案解析】选项 A，与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及因与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。选项 B，与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。选项 C，甲公司不能仅仅因为向丁公司借调技术专家并提供了技术服务或管理服务就将丁公司认定为关联方。

2. 【多选题】自然人乙持有甲公司 20%的股权，对其具有重大影响，持有丙公司 50%的股权，对其形成共同控制，乙的儿子持有丁公司 30%的股权，不考虑其他因素，下列各方与乙构成关联方关系的有（ ）。

- A. 甲公司
- B. 丙公司
- C. 丁公司
- D. 乙的儿子

【正确答案】ABC

【答案解析】从一个企业的角度出发，与其存在关联方关系的各方包括：对企业实施共同控制的投资方；对企业施加重大影响的投资方；企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业（同受重大影响的除外）等。

3. 【多选题】甲公司和乙公司分别持丙公司 50%股权，共同控制丙公司的经营与财务决策；丙公司持有丁公司 80%的股权，能够控制丁公司；甲公司董事长的儿子持有两个公司的股权，其中持有戊公司 100%的股权，能够控制戊公司；同时持有己公司 50%股权，并与另一不相关公司对己公司形成共同控制。不考虑其他因素，与甲公司形成关联方关系的有（ ）。

- A. 戊公司
- B. 己公司
- C. 丁公司
- D. 丙公司

【正确答案】ABCD

【答案解析】企业与该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业构成关联方关系，因此戊公司、己公司均构成甲公司的关联方，选项 A、B 正确；企业与其合营企业构成关联方关系，此处合营企业包含合营企业及其子公司，因此丙公司、丁公司均构成甲公司的关联方，选项 C、D 正确。



**【易混易错点】区分会计政策变更和会计估计变更。**

1. 【单选题】下列各项中属于会计政策变更的是（ ）。

- A. 履约进度的确定方法由成本法改为产出法
- B. 与资产相关的政府补助核算方法由总额法改为净额法
- C. 因追加投资使得长期股权投资由权益法改为成本法核算
- D. 金融资产公允价值的确定方法由收益法改为市场法

【正确答案】B

【答案解析】选项 A、D，属于会计估计变更；选项 C，属于正常的事项，不属于会计政策变更，也不属于会计估计变更。

2. 【多选题】甲公司 20×4 年经董事会决议作出的下列变更中，属于会计估计变更的有（ ）。

- A. 将发出存货的计价方法由移动加权平均法改为先进先出法
- B. 改变离职后福利核算方法，按照新的会计准则有关设定受益计划的规定进行追溯
- C. 因车流量不均衡，将高速公路收费权的摊销方法由年限平均法改为车流量法
- D. 因市场条件变化，将某项采用公允价值计量的金融资产的公允价值确定方法由第一层级转变为第二层级

【正确答案】CD

【答案解析】选项 AB 属于会计政策变更。

【易混易错点】资产负债表日后调整事项和非调整事项的区分。

1. 【单选题】20×1 年 12 月 31 日，甲公司应收乙公司货款 1000 万元，由于该应收款项尚在信用期内，甲公司按照 5%的预期信用损失率计提坏账准备 50 万元。甲公司 20×1 年度财务报表于 20×2 年 3 月 15 日经董事会批准对外报出。下列各项中，属于资产负债表日后调整事项的是（ ）。

- A. 乙公司于 20×2 年 2 月 24 日发生火灾，甲公司应收乙公司货款很可能无法收回
- B. 乙公司于 20×2 年 3 月 5 日被另一公司吸收合并，甲公司应收乙公司货款可以全部收回
- C. 乙公司于 20×2 年 1 月 10 日宣告破产，甲公司应收乙公司货款很可能无法收回
- D. 乙公司于 20×2 年 3 月 10 日发生安全事故，被相关监管部门责令停业，甲公司应收乙公司货款很可能无法收回

【正确答案】C

【答案解析】选项 A、选项 B 和选项 D 所描述事项都是在资产负债表日后期间新发生的事项，所以要作为非调整事项进行披露；选项 C 中，乙公司破产虽然是在日后期间宣告的，但并不是突然发生的，而是





长期经营不善的结果，表明该情况在资产负债表日就已经存在，只是在日后期间事项进行了宣告，发生了进一步的证据，所以要作为资产负债表日后调整事项处理。

2. 【多选题】甲公司 20×8 年度财务报表于 20×9 年 3 月 20 日经董事会批准对外报出，其在 20×8 年度资产负债表日后事项期间发生的下列交易或事项中，属于调整事项的有（ ）。

A. 董事会通过 20×8 年度利润分配预案，拟每 10 股派发 1 元现金股利

B. 因 20×8 年 6 月收购的子公司当年度实际利润未达到承诺金额，确定应向交易对方收回部分已支付对价

C. 所持联营企业经审计的净利润与甲公司权益法核算时用于计算投资收益的联营企业未经审计净利润金额存在差异

D. 20×8 年 12 月已确认销售的一批商品因质量问题被买方退回，税务机关开具的红字增值税专用发票已取得

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的现金股利或利润，属于资产负债表日后非调整事项；选项 B，资产负债表日后对或有对价的调整属于调整事项；选项 C，属于资产负债表日后期间取得确凿证据，证实了应确认的投资收益的金额，属于调整事项；选项 D，资产负债表日已确认销售收入，在日后期间发生销售退回，属于调整事项。

【易混易错点】非同一控制下合并报表调整抵销分录的编制。

1. 【单选题】甲公司 2×21 年 1 月 1 日投资 500 万元购入乙公司 80% 股权。合并前甲乙公司不存在关联方关系，且均按照净利润的 10% 提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积。乙公司可辨认净资产公允价值为 500 万元，账面价值为 400 万元，其差额由一项按 5 年直线法摊销，预计净残值为零的无形资产形成。乙公司购买日未分配利润项目余额为 0；2×21 年实现净利润 100 万元，未分配现金股利；2×22 年实现净利润 120 万元，分配现金股利 60 万元。不考虑其他因素的影响，在 2×22 年末甲公司编制投资收益和利润分配的抵销分录时，应抵销的乙公司期初和期末未分配利润分别是（ ）。

A. 0，60 万元

B. 0，120 万元

C. 70 万元，108 万元

D. 70 万元，98 万元





【正确答案】D

【答案解析】 2×22 年期初未分配利润 $=2\times 21$ 年期末未分配利润 $=2\times 21$ 年期初未分配利润 $+2\times 21$ 年调整后净利润 $-$ 提取的盈余公积 $-$ 分配的现金股利 $=0+100-(500-400)/5-100\times 10\%-0=70$ (万元)；

2×22 年期末未分配利润 $=2\times 22$ 年期初未分配利润 $+2\times 22$ 年调整后净利润 $-$ 提取盈余公积 $-$ 分配的现金股利 $=70+120-(500-400)/5-120\times 10\%-60=98$ (万元)。

注意： $-(500-400)/5$ 这个调整属于投资时点的调整。假设无形资产的账面价值为 a ，乙公司对于无形资产以 a 为基础计提摊销，而合并报表认为其应以 $a+100$ 为基础计提摊销，因此乙公司少计提了 20 万元 ($100/5$) 的摊销，应调减净利润。相关分录为：

借：投资收益	80
少数股东损益	20
年初未分配利润	70
贷：提取盈余公积	12
对股东的分配	60
年末未分配利润	98

投资收益和少数股东损益的计算：乙公司 2×22 年合并报表中的调整后净利润 $=120-(500-400)/5=100$ (万元)，然后分别乘以 80%与 20%即可。

2. 【单选题】A 公司于 2×21 年 6 月 30 日以固定资产对 B 公司投资，取得 B 公司 60%的股份。该固定资产原值 1 500 万元，已计提折旧 400 万元，已提取减值准备 50 万元，当日该固定资产公允价值为 1 250 万元。B 公司 2×21 年 6 月 30 日所有者权益公允价值为 2 000 万元，账面价值为 1 800 万元，差额为一项无形资产导致，该无形资产尚可使用年限为 5 年，无残值，采用直线法摊销。当年 B 公司实现净利润 800 万元（假设各月利润均匀实现）。A、B 公司在合并前没有关联方关系，不考虑其他因素的影响，A 公司期末编制的合并报表中抵销的 B 公司所有者权益和确认的商誉分别为（ ）。

- A. 2 380 万元和 50 万元
- B. 2 400 万元和 50 万元
- C. 2 380 万元和 170 万元
- D. 2 400 万元和 170 万元

【正确答案】A

【答案解析】抵销的 B 公司所有者权益即为自购买日开始持续计量的所有者权益的公允价值，持续计





算的所有者权益的公允价值 = $2\,000 + 400 - (2\,000 - 1\,800) / 5 \times 6 / 12$ 【评估增值的无形资产摊销金额】
= 2 380（万元）；合并商誉 = $1\,250 - 2\,000 \times 60\% = 50$ （万元），或 = $[1\,250 + (800 / 2 - 200 / 5 / 2) \times 60\%]$
 $- 2\,380 \times 60\% = 50$ （万元）。

相关会计处理如下：

A 公司个别报表的账务处理为：

借：长期股权投资 1 250

贷：固定资产清理 1 050

资产处置损益 200

A 公司合并报表的处理：

借：长期股权投资 228

贷：投资收益 $228 \{ [400 - (2\,000 - 1\,800) / 5 \times 6 / 12] \times 60\% \}$

借：子公司所有者权益 2 380（2 000 + 380）

商誉 50（1 250 - 2 000 × 60%）

贷：长期股权投资 1 478（1 250 + 228）

少数股东权益 952（2 380 × 40%）

【易混易错点】计算稀释每股收益。

1. 【单选题】2×21 年 1 月 1 日，甲公司发行在外的普通股为 5 000 万股。7 月 1 日，根据股东会决议，以 2×20 年 12 月 31 日股份为基础分派股票股利，每 10 股送 2 股；10 月 1 日，甲公司向管理人员授予 1 000 万份股票期权，这些管理人员自授予日起在甲公司服务 12 个月即可行权，每一份期权行权时可按 1 元的价格购买甲公司的 1 股普通股，该项股票期权在授予日的公允价值为 4 元/份。2×21 年 10 月 1 日至 2×21 年 12 月 31 日，甲公司普通股平均市价为每股 8 元，2×21 年度归属于甲公司普通股股东的净利润为 4 900 万元。假定不考虑其他因素，甲公司 2×21 年的稀释每股收益是（ ）。

A. 0.90 元/股

B. 0.82 元/股

C. 0.80 元/股

D. 0.98 元/股

【正确答案】C

【答案解析】发行在外普通股的加权平均数 = $5\,000 \times 1.2 = 6\,000$ （万股）；基本每股收益 = $4\,900 / 6\,000 \approx 0.82$ （元/股）；计算稀释每股收益所使用的行权价格 = 期权合同条款约定的行权价 + 截至资产负债





表日尚未取得的职工服务的公允价值=期权合同条款约定的行权价+期权在授予日公允价值×(剩余等待期/总的等待期)= $1+4\times(9/12)=4$ (元)。调整增加的普通股加权平均数= $(1\ 000-1\ 000\times4/8)\times3/12=125$ (万股)。稀释每股收益= $4\ 900/(6\ 000+125)=0.80$ (元/股)。

注意:(1)送股不单独计算时间权重,保持和原有股份一致;(2)调整增加的普通股加权平均数中, $1\ 000-1\ 000\times4/8$ 是因股票期权而增加的无对价发行的股份数量,后面的 $3/12$ 是所增加的这些股份的时间权重。

2.【多选题】下列关于稀释每股收益的说法正确的有()。

- A. 稀释每股收益是以基本每股收益为基础计算的
- B. 在计算稀释每股收益时,对于包含负债成分和权益成分的金融工具不仅需要调整属于金融负债部分的相关利息、利得或损失,还需要调整属于权益部分的相关利得或损失
- C. 稀释每股收益的分母应该为普通股的加权平均数和假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数加权平均数之和
- D. 假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数应当按照其发行在外的时间进行加权平均计算

【正确答案】ACD

【答案解析】在计算稀释每股收益时,对于包含负债成分和权益成分的金融工具仅需要调整属于金融负债部分的相关利息、利得或损失,选项B错误。

【易混易错点】第一层次输入值、第二层次输入值、第三层次输入值的区分。

1.【单选题】下列关于输入值的表述中,不正确的是()。

- A. 输入值是市场参与者所使用的假设,分为可观察输入值和不可观察输入值
- B. 企业使用估值技术时,应同时使用可观察输入值和不可观察输入值
- C. 企业应当选择与市场参与者在相关资产或负债交易中会考虑的、并且与该资产或负债特征相一致的输入值
- D. 企业不应考虑与要求或允许公允价值计量的其他相关会计准则中规定的计量单元不一致的溢价或折价

【正确答案】B

【答案解析】选项B,企业使用估值技术时,应优先使用可观察输入值,仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。选项D,企业不应考虑与计量单元不一致的溢价或折价,如反映企业持有规模特征即“大宗持有因素”的溢价或折价。大宗持有因素是与交易相关的特定因素,因





企业交易该资产的方式不同而有所不同。

【易混易错点】财务会计与预算会计处理的区分。

1. 【单选题】单位设置的下列会计科目中，属于政府单位国库集中支付业务专设科目中预算会计核算科目的是（ ）。

- A. 行政支出
- B. 事业支出
- C. 财政拨款预算收入
- D. 财政拨款收入

【正确答案】C

【答案解析】选项 CD，属于国库集中支付下专设科目，其中，选项 C，属于预算会计科目，选项 D，属于财务会计科目。

2. 【单选题】政府单位对于财政授权支付业务进行的下列财务会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 单位收到“授权支付到账通知书”时，根据通知书所列金额，借记“银行存款”、“事业支出”或“零余额账户用款额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目
- B. 在财政授权支付方式下，政府单位支出日常活动费用时，借记“业务活动费用”、“单位管理费用”等科目，贷记“零余额账户用款额度”科目
- C. 单位年末尚未支用的零余额账户用款额度，保留余额，列示于资产负债表即可
- D. 零余额账户不能提取现金

【正确答案】B

【答案解析】选项 A，借方只能是“零余额账户用款额度”科目；选项 C，零余额账户用款额度年末需要注销，注销后应无余额；选项 D，零余额账户可以提取现金，按提取的现金，借记“库存现金”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目。

