

## 注会《会计》模拟试题（一）

## 一、单项选择题

1. 甲公司为增值税一般纳税人，其存货和动产设备适用的增值税税率为 13%。

（1）该公司董事会决定于 2×20 年 3 月 31 日对某生产用固定资产进行技术改造。2×20 年 3 月 31 日，该固定资产的账面原价为 5 000 万元，已计提折旧 3 000 万元，未计提减值准备；该固定资产预计使用寿命为 20 年，预计净残值为零，按年限平均法计提折旧。

（2）技术改造过程中，该固定资产领用生产用原材料 500 万元，发生人工费用 190 万元，领用工程用物资 1 300 万元（不含增值税）；拆除固定资产上部件的原值为 50 万元。

（3）技术改造工程于 2×20 年 9 月 25 日达到预定可使用状态并交付生产使用。

不考虑其他因素，该固定资产技术改造后的入账价值是（ ）。

A. 4 020 万元

B. 4 139 万元

C. 3 970 万元

D. 4 050 万元

【正确答案】C

【答案解析】技术改造后该项固定资产的价值 =  $5\,000 - 3\,000 + 500 + 190 + 1\,300 - (50 - 50/5\,000 \times 3\,000) = 3\,970$ （万元）。

会计分录如下：

借：在建工程 2 000

    累计折旧 3 000

    贷：固定资产 5 000

借：在建工程 1 990

    贷：原材料 500

        应付职工薪酬 190

        工程物资 1 300

借：营业外支出 20（ $50 - 50/5\,000 \times 3\,000$ ）

    贷：在建工程 20

借：固定资产 3 970

    贷：在建工程 3 970

2. 关于金融资产的分类，下列说法中不正确的是（ ）。

A. 衍生金融资产一般不可以划分为以摊余成本计量的金融资产

B. 如果符合其他条件，企业不能以某债务工具投资是浮动利率投资为由而不将其划分为以摊余成本计量的金融资产

C. 企业持有的股权投资可能划分为以摊余成本计量的金融资产

D. 投资企业将通过出售某项金融资产来获取其现金流量的，不可以划分为以摊余成本计量的金融资产

【正确答案】C

【答案解析】选项 A，衍生金融资产，一般不符合“本金+利息”的合同现金流量特征，不属于以摊余成本计量的金融资产；选项 B，如果业务模式是以收取合同现金流量为目标，且在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，应当分类为以摊余成本计量的金融资产，此处没有排除浮动利率的因素，浮动利率不影响其划分条件；选项 C，企业持有的股权投资的合同现金流量一般并非“本金+利息”，因此不能划分为以摊余成本计量的金融资产；选项 D，将通过出售某项金融资产来获取其现金流量的，不可以划分为以摊余成本计量的金融资产。

3. 甲公司 2×21 年发生如下业务：（1）2×21 年 4 月 15 日甲公司与 E 公司协议，以价款 1 000 万元购买 E 公司持有的乙公司 60% 的股权；（2）2×21 年 4 月 5 日，甲公司得知债务人 F 公司 2×21 年 1

月 20 日由于火灾发生重大损失，甲公司的应收账款全部不能收回，针对该债权 2×20 年末已确认 10% 的坏账准备；(3) 2×20 年 11 月 21 日，因合同违约被诉案件尚未判决，经咨询法律顾问后，甲公司认为很可能赔偿的金额为 300 万元。2×21 年 2 月 5 日，经法院判决，甲公司应支付赔偿金 500 万元。当事人双方均不再上诉；(4) 2×21 年 3 月 20 日甲公司董事会制订提请股东会批准的利润分配方案为：分配现金股利 300 万元；分配股票股利 400 万元。已知甲公司 2×20 年财务报告批准报出日为 2×21 年 4 月 30 日，上述事项中属于非调整事项的是（ ）。

- A. (1)、(2)、(3)  
B. (1)、(2)、(4)  
C. (2)、(3)、(4)  
D. (1)、(3)、(4)

【正确答案】B

【答案解析】资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项，通常包括下列各项：

- ①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。
- ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。
- ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失，事项(2)。
- ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。
- ⑤资产负债表日后资本公积转增资本。
- ⑥资产负债表日后发生巨额亏损。
- ⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司，事项(1)。
- ⑧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，事项(4)。

事项(3)属于资产负债表日后调整事项。

4. 甲公司从乙公司租入一栋办公楼，租赁期自 2×19 年 1 月 1 日至 2×21 年 12 月 31 日，每年租金为 60 万元，于每年年末支付，租赁内含利率为 10%，除租金外，合同还约定，如果租赁期内甲公司某年销售额达到 3 000 万元或以上，乙公司当年将获得额外 30 万元经营分享收入，2×19 年度甲公司实现的销售额为 1 000 万元，假定不考虑其他因素，甲公司 2×19 年因该租赁业务影响当期损益的金额为（ ）。[ $(P/A, 10\%, 3) = 2.4869$ ； $(P/F, 10\%, 3) = 0.7513$ ]

- A. 0  
B. 64.66 万元  
C. 49.74 万元  
D. 60 万元

【正确答案】B

【答案解析】承租人确认的使用权资产金额  $= 60 \times 2.4869 = 149.21$  (万元)；2×19 年使用权资产计提折旧计入当期损益的金额  $= 149.21 / 3 = 49.74$  (万元)；因分摊未确认融资费用计入当期财务费用的金额  $= 149.21 \times 10\% = 14.92$  (万元)；可变租赁付款额应计入管理费用，但因未实现，计入管理费用的金额为 0，故因该经济业务影响当期损益的金额为 64.66 万元 ( $14.92 + 49.74$ )。

账务处理：

2×19 年 1 月 1 日：

借：使用权资产 149.21  
    租赁负债——未确认融资费用 30.79  
    贷：租赁负债——租赁付款额 180

2×19 年 12 月 31 日：

借：财务费用 14.92  
    贷：租赁负债——未确认融资费用 14.92  
借：租赁负债——租赁付款额 60

贷：银行存款 60

借：管理费用 (149.21/3) 49.74

贷：使用权资产累计折旧 49.74

5. 甲公司作为一家生产并销售电梯的公司。2×21 年 2 月 5 日，甲公司与乙公司签订合同，约定销售给乙公司 5 部电梯，并负责电梯的安装与检验工作，如果电梯不能正常运行，则甲公司需要返修，然后再进行安装和检验，直至电梯能正常运行。假定不考虑其他因素，下列会计处理的表述中正确的是（ ）。

- A. 甲公司确认收入的时点为电梯运抵乙公司时
- B. 甲公司应将安装成本计入销售费用
- C. 销售活动和安装与检验服务可明确区分
- D. 销售电梯和安装与检验服务构成单项履约义务

【正确答案】D

【答案解析】选项 A，甲公司确认收入的时点为电梯通过检验可以正常运行时；选项 B，甲公司应将安装成本计入主营业务成本；由于合同中约定如果电梯不能正常运行，则甲公司需要返修，然后再进行安装和检验，直至电梯能正常运行，表明了销售电梯活动和安装与检验服务高度关联，因此在合同层面是不可明确区分的，即销售电梯和安装与检验服务构成单项履约义务，选项 C 错误，选项 D 正确。

6. 甲公司是一家化工厂，其产生的化工废料严重影响了当地环境。由于其治污不力，被当地居民起诉，要求其赔偿损失共计 500 万元。甲公司经咨询，预计很可能赔偿金额为 300 万元。至 2×22 年年末，该未决诉讼尚未判决。2×23 年 2 月 1 日，法院开庭审理，判决甲公司应向当地居民支付赔偿款 400 万元，甲公司与当地居民均服从判决，并于 2 月底结算赔偿款。税法规定，该赔偿金额在实际发生时允许税前扣除。甲公司 2×22 年的财务报告于 2×23 年 4 月 30 日批准对外报出，并在对外报出当日完成汇算清缴。甲公司适用的所得税税率为 25%，假定甲公司在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。不考虑其他因素，下列关于该事项的会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 2×22 年末，甲公司应确认预计负债 500 万元
- B. 2×23 年 2 月 1 日，甲公司应确认其他应付款 400 万元
- C. 2×23 年 2 月 1 日，甲公司应确认递延所得税资产 75 万元
- D. 2×22 年末，甲公司不应进行账务处理，应对上述事项在财务报表附注中进行披露

【正确答案】B

【答案解析】2×22 年末，甲公司应按照预计很可能赔偿金额对该未决诉讼确认预计负债 300 万元，并确认递延所得税资产 =  $300 \times 25\% = 75$ （万元），分录为：

借：营业外支出 300

贷：预计负债 300

借：递延所得税资产 75

贷：所得税费用 75

2×23 年 2 月 1 日，作为资产负债表日后调整事项，调整报告年度营业外支出，冲减预计负债和递延所得税资产，分录为：

借：以前年度损益调整——调整营业外支出 100

预计负债 300

贷：其他应付款 400

借：以前年度损益调整——调整所得税费用 75

贷：递延所得税资产 75

2×23 年 2 月底实际支付赔偿款：

借：其他应付款 400

贷：银行存款 400



借：应交税费——应交所得税（ $400 \times 25\%$ ）100

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 100

7. 2021 年 1 月 1 日，A 公司和 B 公司分别出资 750 万元和 250 万元设立 C 公司，A 公司、B 公司的持股比例分别为 75% 和 25%。C 公司为 A 公司的子公司。2022 年 1 月 1 日，B 公司对 C 公司增资 500 万元，增资后占 C 公司股权比例为 35%。交易完成后，A 公司仍控制 C 公司。C 公司自成立日至增资前实现净利润 1 000 万元，除此以外，不存在其他影响 C 公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。A 公司 2022 年 1 月 1 日合并资产负债表应当调整资本公积的金额为（ ）。

- A. 125 万元
- B. 225 万元
- C. 400 万元
- D. 150 万元

【正确答案】A

【答案解析】A 公司持股比例原为 75%，由于少数股东增资而变为 65%。稀释前后 A 公司对 C 公司都采用成本法核算，增资前，A 公司按照 75% 的持股比例享有的 C 公司净资产账面价值为 1 500（ $2\ 000 \times 75\%$ ）万元；增资后，A 公司按照 65% 持股比例享有的净资产账面价值为 1 625（ $2\ 500 \times 65\%$ ）万元；两者之间的差额 125 万元，在 A 公司合并资产负债表中应调增资本公积。

8. 下列关于小规模纳税人初次购买增值税税控系统设备的处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏，用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额
- B. 初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用允许在增值税应纳税额中全额抵减
- C. 按规定抵减的增值税应纳税额，应计入“递延收益”科目
- D. 按规定抵减的增值税应纳税额，应冲减“固定资产”科目

【正确答案】B

【答案解析】选项 A，小规模纳税人不设置“减免税额”专栏，应直接冲减“应交税费——应交增值税”；选项 CD，小规模纳税人按规定抵减的增值税应纳税额，应借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“管理费用”科目，不需要冲减固定资产。

小规模纳税人初次购买增值税税控系统设备的相关账务处理：

借：固定资产

贷：银行存款

借：应交税费——应交增值税

贷：管理费用

9. 2×21 年 A 公司以一项无形资产交换 B 公司的一项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，假定该项交易具有商业实质并且双方资产的公允价值均能够可靠计量。A 公司换出无形资产的原值为 1 800 万元，累计摊销为 900 万元，计税价格为公允价值 1 000 万元，假定该无形资产的增值税税率为 6%；换入的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当日的公允价值为 1 005 万元。A 公司自 B 公司收取银行存款 55 万元，A 公司另以银行存款支付取得金融资产的相关税费 10 万元。交易发生日，双方均已办妥资产所有权的划转手续。不考虑其他因素，A 公司换入该项金融资产的入账价值为（ ）。

- A. 1 065 万元
- B. 965 万元
- C. 1 005 万元
- D. 1 015 万元

【正确答案】D

【答案解析】A 公司换入该项金融资产的入账价值 =  $1\ 005$ （换入金融资产的公允价值）+  $10$ （应支付的相关税费）=  $1\ 015$ （万元）。

A 公司的相关会计分录为：

借：其他权益工具投资——成本 1 015  
     累计摊销 900  
     银行存款 (55-10) 45  
     贷：无形资产 1 800  
         应交税费——应交增值税（销项税额）(1 000×6%) 60  
         资产处置损益 (1 000-900) 100

【提示】(1) A 公司借记银行存款 45 万元，是因为换出无形资产发生增值税销项税额 60 万元，同时需要向 B 公司支付补价 5 万元，支付换入其他权益工具投资的相关税费 10 万元。最终抵减后的结果，是 A 公司收到银行存款 45 万元。

(2) 本题换入的是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，不适用非货币性资产交换准则，适用金融工具准则，因此直接以金融资产的公允价值加上相关税费作为入账成本。

10. 甲公司于 2018 年 1 月 2 日以 50 000 万元取得对乙公司 70% 的股权，能够对乙公司实施控制。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为 62 500 万元。2018 年 12 月 31 日，甲公司又出资 18 750 万元自乙公司的少数股东处取得乙公司 20% 的股权。2018 年乙公司实现净利润 6 250 万元。各公司按年度净利润的 10% 提取法定盈余公积。假设甲公司和乙公司之间没有关联方关系，不考虑其他因素，下列有关甲公司对乙公司长期股权投资的会计处理，表述不正确的是（ ）。

- A. 2018 年 1 月 2 日取得对乙公司 70% 的股权属于企业合并
- B. 2018 年 1 月 2 日长期股权投资的入账价值为 50 000 万元
- C. 2018 年 12 月 31 日甲公司取得乙公司 20% 的股权属于企业合并
- D. 2018 年 12 月 31 日取得 20% 股权的入账价值为 18 750 万元

【正确答案】C

【答案解析】2018 年 12 月 31 日，甲公司在进一步取得乙公司 20% 的少数股权时，不形成企业合并，因为之前取得乙公司 70% 的股权已经形成了企业合并，所以这里再次购入乙公司的 20% 股权，属于购买子公司少数股权。

减少的合并财务报表中的资本公积 =  $18\,750 - (62\,500 + 6\,250) \times 20\% = 5\,000$  (万元)

合并报表调整分录：

借：资本公积 5 000  
     贷：长期股权投资 5 000

11. 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。

12. 甲公司的所得税税率为 25%，2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司就某栋厂房与出租人乙公司签订了为期 3 年的租赁协议。租赁期内的不含税租金为每年 2000 万元，于每年年末支付；增量借款利率为每年 5%。甲公司在该项租赁中所形成的相关使用权资产按直线法在 3 年内计提折旧。假定税法认定该项租赁为经营租赁，即使用权资产和租赁负债的计税基础为 0，未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。已知： $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ 。不考虑其他因素，则下列说法中不正确的是（ ）。



- A. 使用权资产的入账价值为 5446.4 万元  
B. 甲公司在 2×21 年 1 月 1 日应分别确认递延所得税资产 1361.6 万元和递延所得税负债 1361.6 万元  
C. 甲公司在 2×21 年 12 月 31 日应分别转回递延所得税资产 453.87 万元和递延所得税负债 453.87 万元  
D. 甲公司应在 2×21 年 12 月 31 日针对上述事项确认递延所得税收益 21.95 万元

【正确答案】C

【答案解析】2×21 年 1 月 1 日： 租赁的会计处理：

租赁负债=2000×(P/A, 5%, 3)=2000×2.7232=5446.4 (万元)。

借：使用权资产 5446.4

    租赁负债——未确认融资费用 553.6

    贷：租赁负债——租赁付款额 6000

使用权资产账面价值为 5446.4 万元，计税基础为 0，产生的应纳税暂时性差异为 5446.4 万元，应确认递延所得税负债=5446.4×25%=1361.6 (万元)。租赁负债账面价值 5446.4 万元，计税基础为 0，产生的可抵扣暂时性差异为 5446.4 万元，应确认的递延所得税资产=5446.4×25%=1361.6 (万元)。

借：递延所得税资产 1361.6

    贷：递延所得税负债 1361.6

2×21 年 12 月 31 日：

借：财务费用 (5446.4×5%) 272.32

    贷：租赁负债——未确认融资费用 272.32

借：租赁负债——租赁付款额 2000

    贷：银行存款 2000

借：管理费用 (5446.4/3) 1815.47

    贷：使用权资产累计折旧 1815.47

借：递延所得税负债 (1815.47×25%) 453.87

    贷：递延所得税资产 [(2000-272.32)×25%] 431.92

    所得税费用 21.95

13. 下列关于可持续信息披露的表述中，不正确的是 ( )。

- A. 企业应针对外购的碳排放配额确认相应的碳排放权资产，并将该资产借方余额列示于“其他流动资产”项目，体现了可持续信息和财务信息的相互影响  
B. ESG 信息披露一般从 ESG 治理与报告两个层面出发  
C. ESG 报告层面包括环境和社会两个维度  
D. 企业资产由于环保政策变动等原因而无法使用的，企业不需要重新评估资产的使用寿命和残值

【正确答案】D

【答案解析】选项 D，企业资产由于自然气候事件（物理风险）或政策变动（转型风险）等原因而无法使用的，企业需要重新评估资产的使用寿命和残值。

## 二、多项选择题

1. 下列关于现金流量套期会计处理的表述中，正确的有 ( )。

- A. 套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益  
B. 套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益  
C. 每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额  
D. 现金流量套期储备的金额就是被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额

【正确答案】ABC

【答案解析】选项D，现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：（1）套期工具自套期开始的累计利得或损失；（2）被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

2. A企业2×18年1月1日与其他方共同出资设立B企业，并取得B企业30%的普通股权，A企业将其确认为长期股权投资并采用权益法核算，入账价值为2 000万元。2×18年12月31日，B企业持有的其他权益工具投资的公允价值上升了1 000万元，该项其他权益工具投资系B企业于2×18年8月15日购入。2×18年度B企业发生净亏损9 000万元。同时A企业对B企业有一笔长期应收款200万元，该项长期应收款属于实质上构成对被投资方的净投资。2×19年度B企业实现盈利8 000万元，持有的其他权益工具投资公允价值下降500万元。A企业持有股权期间B企业均未分配股利或利润。A企业与B企业适用的会计政策、会计期间相同，投资时B企业有关资产、负债的公允价值与账面价值亦相同，不考虑所得税及其他因素。下列说法中不正确的有（ ）。

- A. 2×18年年末长期股权投资各明细科目余额均为0
- B. 2×18年年末A企业对B企业实质上构成净投资的长期应收款余额为0
- C. 2×18年年末由于超额亏损，尚未冲减的400万元直接做备查簿登记
- D. 2×19年年末长期股权投资的账面价值为2 000万元

【正确答案】ACD

【答案解析】2×18年度，B企业持有的其他权益工具投资的公允价值上升了1 000万元，A企业按照30%份额增加长期股权投资的账面价值，B企业发生的净亏损9 000万元，A企业应以其长期投资账面价值减记至零为限，A企业应该承担净亏损=9 000×30%=2 700（万元），应该首先将长期股权投资的金额减记至0，但并不需要冲减“投资成本”“其他综合收益”明细科目，只是减少“长期股权投资——损益调整”2 300万元（2 000+300），剩余亏损400万元（2 700-2 300），应该冲减A企业对B企业的长期应收款200万元，尚未冲减的200万元备查登记。

2×19年度，B企业实现盈利，A企业应按以上相反顺序依次减记账外备查登记的金额、恢复其他长期权益及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。B企业实现盈利8 000万元，A企业按照份额享有2 400万元，首先抵销备查登记200万元，恢复长期应收款200万元，剩余2 000万元部分增加“长期股权投资——损益调整”。同时根据B企业其他综合收益的变动，调整长期股权投资的账面价值。因此，2×19年年末长期股权投资的账面价值=2 000-150=1 850（万元）。

相关会计分录：

2×18年1月1日

借：长期股权投资——投资成本 2 000

贷：银行存款等 2 000

2×18年年末

借：长期股权投资——其他综合收益 300

贷：其他综合收益 300

借：投资收益 2 500

贷：长期股权投资——损益调整 2 300

长期应收款 200

尚未冲减的200万元备查登记。

2×19年年末

借：长期股权投资——损益调整 2 000

长期应收款 200

贷：投资收益 2 200

借：其他综合收益 150

贷：长期股权投资——其他综合收益 150

【知识点延伸】被投资企业实现净亏损，投资企业的账务处理如下：

按照权益法核算的长期股权投资，投资企业确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益（如：长期应收款）减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外。

（1）投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时，具体应按照以下顺序处理：

①减记长期股权投资的账面价值。

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

②在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，对于未确认的投资损失，考虑除长期股权投资以外，账面上是否有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，如果有，则应以其他长期权益的账面价值为限，继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

借：投资收益

贷：长期应收款

③经过上述处理，按照投资合同或协议约定，投资企业仍需要承担额外损失弥补等义务的，应按预计将承担的义务金额确认预计负债，计入当期投资损失。

借：投资收益

贷：预计负债

④除上述情况仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外备查登记。

3. 下列各项中，属于会计估计变更的有（ ）。

- A. 坏账准备计提比例发生变化
- B. 存货期末由成本法核算改为成本与市价孰低法计价
- C. 预计存货销售时的处置费用发生变动
- D. 企业所得税的税率由 33%降低为 25%

【正确答案】AC

【答案解析】选项 B，属于会计政策变更；选项 D，所得税税率的变更，既不是会计政策变更，也不是会计估计变更，但是它要采用未来适用法，调整所得税的确认情况。

【拓展】常见的会计政策变更有：

- （1）未使用、不需用的固定资产从原规定不计提折旧改为计提折旧；
- （2）坏账核算从直接转销法改为备抵法；
- （3）所得税核算方法从应付税款法改为资产负债表债务法；
- （4）存货、固定资产、无形资产、在建工程等从不计提准备改为计提准备；
- （5）投资性房地产由成本模式改为公允价值计量模式；
- （6）存货发出方法的变更；
- （7）因执行准则新规定而发生的会计处理变化。

常见的会计估计变更：

- （1）存货可变现净值的确定；
- （2）采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定；
- （3）固定资产的预计使用寿命与净残值及固定资产的折旧方法；
- （4）使用寿命有限的无形资产的使用寿命与净残值；
- （5）合同履约进度的确定；
- （6）债权工具公允价值的确定；
- （7）预计负债初始计量的最佳估计数的确定；
- （8）坏账准备的计提比例的改变。

4. 下列关于自行研究开发无形资产的会计处理的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，不应当通过“研发支出”科目核算，应当在发生时直接计入管理费用
- B. “研发支出”科目期末借方余额，反映企业正在进行无形资产研究开发项目的全部支出



- C. 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，均记入“研发支出——资本化支出”科目  
D. 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，均记入“研发支出——费用化支出”科目

【正确答案】ABC

【答案解析】企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出，不论是否满足资本化条件，均应该先通过“研发支出”科目进行归集，其中不满足资本化条件的，应记入“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，应记入“研发支出——资本化支出”科目，期末，应将“研发支出——费用化支出”科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，所以“研发支出”余额反映的不是研究开发项目的全部支出，部分研发支出已经结转，“研发支出”科目期末借方余额，反映企业正在进行无形资产研究开发项目的资本化支出。选项 A、B 错误；开发阶段的支出，不满足资本化条件时，应该记入“研发支出——费用化支出”科目，选项 C 错误；研究阶段的支出，全部应该费用化，记入“研发支出——费用化支出”科目，选项 D 正确。

5. 确认资产预计未来现金流量应当考虑的因素有（ ）。

- A. 企业应当以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量  
B. 企业应当考虑已经承诺的重组对资产的预计未来现金流量的影响  
C. 企业不应当考虑未承诺的重组对资产的预计未来现金流量的影响  
D. 企业不应当考虑已发生的资产改良支出产生的现金流量的影响

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 D，说的是“已发生”，已经发生的更新改造，影响了资产的当前状况，所以应该考虑其产生的现金流量的影响。比如资产更新改造前，每期带来现金净流入 10 万元，更新改造后（已经发生），每期带来的现金净流入为 15 万元，那么预测未来现金流量要以 15 万元为准。

6. 关于借款费用资本化，下列表述中正确的有（ ）。

- A. 为长期股权投资而发生的借款费用，在投资期限内应计入该投资成本  
B. 在购建固定资产过程中，如果发生了非正常中断（中断时间连续超过 3 个月），则属于该暂停资本化期间的相关长期借款费用不计入工程成本  
C. 一般借款利息费用资本化的计算需结合资产支出的发生额计算  
D. 资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内

【正确答案】BCD

【答案解析】按照借款费用准则的规定，借款费用资本化所对应的符合资本化条件的资产中不包括长期股权投资，所以选项 A 不正确。；选项 C，因为一般借款资本化金额是=一般借款资本化率×资产支出加权平均数，而资产支出加权平均数在计算时应根据资产支出的发生额来计算，所以选项 C 正确。

【知识点延伸】

关于“符合借款费用资本化条件的资产”需要注意的几个要点

（1）符合借款费用资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产、存货和无形资产的研发等资产。

（2）符合资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。

（3）“相当长时间”是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。企业购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

7. 甲公司主要经营连锁美容店。2×18 年 1 月 1 日，甲公司向客户销售了 1000 张储值卡，每张卡的面值为 1 万元，总额为 1000 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。该储值卡不兑现金不挂失。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。截止 2×18 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. 2×18 年 1 月 1 日，销售储值卡时确认一次性确认收入 1000 万元
- B. 2×18 年应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入
- C. 2×18 年根据储值卡的消费金额冲减合同负债 628.93 万元
- D. 2×18 年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】企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将预收的款项确认为合同负债，待未来履行了相关履约义务，即向客户转让相关商品时，再将该负债转为收入，选项 A 不正确；企业收取的预收款项无需退回，但是客户可能会放弃合同权利的部分，应当按照客户未来行使合同权利的模式按照比例将放弃部分确认为收入，2×18 年根据储值卡的消费金额 $[600+100 \times (600/900)] / (1+6\%) = 628.93$ （万元），确认收入的同时冲减合同负债，选项 BCD 正确。相关的会计分录如下：

(1) 销售储值卡时：

借：银行存款 1000  
贷：合同负债  $(1000/1.06) 943.40$   
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）。

借：合同负债 628.93  
贷：主营业务收入 628.93

8. 将母公司确认为投资性主体，需要同时满足的条件有（ ）。

- A. 该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金
- B. 该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报
- C. 该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价
- D. 其设计导致在确定其控制方时不能将表决权或类似权利作为决定因素的主体，主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 D，属于结构化主体的定义。

9. 下列关于政府财务报告的表述中，正确的有（ ）。

- A. 政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件
- B. 政府财务报告应当包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料
- C. 政府财务报表仅包括会计报表
- D. 政府财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，财务报表包括会计报表和附注，会计报表至少应当包括资产负债表、收入费用表和现金流量表。

10. A 公司持有在境外注册的 B 公司 80% 的股权，能够对 B 公司实施控制。A 公司以人民币为记账本位币，B 公司以港币为记账本位币，A 公司与 B 公司发生如下外币交易：(1) 2×22 年 10 月 20 日，A 公司以每股 4 美元的价格购入 C 公司股票 100 万股，另支付交易费用 1 万美元。A 公司将购入的上述股票作为交易性金融资产核算，当日即期汇率为 1 美元=6.82 元人民币。2×22 年 12 月 31 日，C 公司股票的市价为每股 5 美元。(2) 2×22 年 12 月 31 日，A 公司长期应收款余额为 7500 万港元，按照当日汇率调整前的人民币账面余额为 6465 万元。该长期应收款实质上构成了 A 公司对 B 公司境外经营的净投资。2×22 年 12 月 31 日，即期汇率为 1 美元=6.80 元人民币，1 港元=0.86 元人民币。(3) 因对 B 公司外币报表折算产生“外币报表折算差额”100 万元。假定 A 公司和 B 公司均采



用交易日的即期汇率进行折算。不考虑其他因素，下列关于上述交易或事项对 A 公司 2×22 年度合并营业利润的影响的表述中，正确的有（ ）。

- A. 交易性金融资产的公允价值变动及汇率变动增加合并营业利润 672 万元
- B. 交易性金融资产的交易费用不影响合并营业利润
- C. 长期应收款产生的汇兑损失转入其他综合收益时，增加合并营业利润 15 万元
- D. 因对 B 公司外币报表折算产生差额增加合并营业利润 100 万元

【正确答案】AC

【答案解析】交易性金融资产的公允价值变动及汇率变动增加合并营业利润 =  $100 \times 5 \times 6.80 - 100 \times 4 \times 6.82 = 672$ （万元），选项 A 正确；交易性金融资产的交易费用冲减投资收益，会减少合并营业利润 6.82（ $1 \times 6.82$ ）万元，选项 B 不正确；长期应收款产生的汇兑损失在合并报表编制时，应借记“其他综合收益”15 万元，贷记“财务费用”15 万元，选项 C 正确；因对 B 公司外币报表折算产生的差额不影响合并营业利润，在编制合并报表时，直接在“其他综合收益”项目中列示，选项 D 不正确。

2×22 年 12 月 31 日 A 公司的会计处理如下：

个别报表：

借：交易性金融资产 672

贷：公允价值变动损益 672

借：财务费用 15

贷：长期应收款 15

合并报表：

借：长期应付款 6450

贷：长期应收款 6450（ $7500 \times 0.86$ ）

借：其他综合收益 15

贷：财务费用 15

11. 2×17 年 1 月 1 日，AS 公司为建造某环保工程向银行贷款 1 000 万元，期限为 2 年，年利率为 6%，按月计息并支付利息。该环保项目属于当地政府支持项目，因此借款当日起，当地政府即按照实际贷款额给予 AS 公司年利率为 1.5% 的财政贴息，并于每月月末直接与企业结算。2×17 年年初该工程开工并支付第一笔款项，2×18 年 3 月 31 日工程完工，上述贷款全部用于支付工程价款且未占用其他款项。该工程预计使用年限为 20 年，不考虑其他因素。下列与该业务有关的会计处理的表述，正确的有（ ）。

- A. 完工时，该工程的入账价值为 1 075 万元
- B. 2×18 年，企业应分摊计入其他收益的政府补助为 27.5 万元
- C. 2×17 年，企业应冲减在建工程的财政贴息金额为 15 万元
- D. 2×18 年，企业因该贷款对损益的影响为 -33.75 万元

【正确答案】CD

【答案解析】本题属于企业取得的直接与企业结算的政府补助，由于企业先按照同类贷款市场利率向银行支付利息，所以实际收到的借款金额通常就是借款的公允价值，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

选项 A，2×18 年 3 月 31 日，该工程完工时应确认的工程成本 =  $1\ 000 + 60 - 15 + (1\ 000 \times 6\% / 12 \times 3 - 1\ 000 \times 1.5\% / 12 \times 3) = 1\ 056.25$ （万元）；选项 B，不存在计入其他收益的财政贴息；选项 C，2×17 年，应确认的利息费用 =  $1\ 000 \times 6\% = 60$ （万元），并符合资本化条件计入在建工程成本；而取得的财政贴息应冲减在建工程，金额 =  $1\ 000 \times 1.5\% = 15$ （万元），因此，2×17 年取得的财政贴息应冲减在建工程的金额为 15 万元；选项 D，2×18 年因该贷款确认损益影响 =  $-(1\ 000 \times 6\% / 12 \times 9 - 1\ 000 \times 1.5\% / 12 \times 9) = -33.75$ （万元）。

【提示】

2×18 年 3 月 31 日工程完工，借款费用停止资本化。所以本年实际利息费用计入在建工程的金额 = 1



$000 \times 6\% / 12 \times 3 = 15$  (万元); 计入财务费用的金额  $= 1\ 000 \times 6\% / 12 \times 9 = 45$  (万元)、  
取得财政贴息计入在建工程的金额  $= 1\ 000 \times 1.5\% / 12 \times 3 = 3.75$  (万元); 计入财务费用的金额为 11.25 万元。

2×18 年的账务处理:

借: 在建工程 15

    财务费用 45

    贷: 应付利息 60

借: 其他应收款 15

    贷: 在建工程 3.75

        财务费用 11.25

向银行支付利息:

借: 应付利息 60

    贷: 银行存款

60

收到财政贴息:

借: 银行存款 15

    贷: 其他应收款 15

12. 关于集团内涉及不同企业股份支付交易的处理, 下列表述中正确的有 ( )。

- A. 结算企业以其自身权益工具进行结算的, 结算企业应作为权益结算的股份支付进行处理
- B. 结算企业以其子公司的权益工具进行结算的, 结算企业应按照权益结算的股份支付进行处理
- C. 结算企业为接受服务企业股东的, 股份支付协议实施的, 应作为对接受服务企业追加投资
- D. 接受服务的企业无结算义务的, 接受服务企业应作为权益结算的股份支付进行处理

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 B, 结算企业应作为现金结算的股份支付进行处理。

可以理解为结算企业需要用银行存款购买其子公司的股权然后再授予给职工进行股份支付, 所以实质上支付的是现金, 因此属于现金结算的股份支付处理。

### 三、计算分析题

1. A 公司是一家家电生产销售企业。该公司为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 13%, A 公司与职工薪酬相关的业务如下:

(1) 2014 年 3 月, A 公司的销售业绩再创新高, 该公司为了奖励公司内部优秀管理人员, 3 月 29 日从公司外部购入 30 套每套价值 50 万元的商品房, 以每套 20 万元的价格销售给 30 名优秀管理人员, 并且规定, 管理人员接受奖励之后需要自下月起, 在公司继续服务满 5 年。如果管理人员提前离职, 需支付剩余价款。3 月 31 日, A 公司收到管理人员支付的购房款, 并办理完毕上述房屋的产权过户手续。(此事项不考虑增值税)

(2) 2014 年 6 月, A 公司制订了一项辞退福利计划, 进行内部资源整合。对于销售业绩持续三年最差的 A 区实施撤离该区业务部的处理, 除相关管理人员调回公司总部之外, 共计辞退销售人员 15 名, 生产员工 80 名, 为实施该项辞退计划, A 公司计划每人补偿 5 万元, 该计划当年完成。至月末, 已经董事会批准。至年末, 尚未实际支付。

(3) 2014 年 12 月, A 公司决定将自产的液晶彩色电视机用于奖励优秀职工, 每名优秀职工奖励一台成本为 4 000 元、不含税售价为 5 800 元的电视机。其中, 销售人员 10 名, 生产人员 30 名, 管理人员 10 名。至年末已实际支付奖励。

不考虑其他因素。(答案金额以万元为单位表示)

(1) 根据资料 (1), 简述 A 公司的账务处理原则, 并编制 A 公司 2014 年相关的会计分录。

【正确答案】账务处理原则: 企业以低于其取得成本价格向职工提供商品或服务的, 如果合同规定了职工在取得商品或服务后至少应提供的服务的期限时, 企业应将出售商品或服务的价格与其成本价之间的差额作为长期待摊费用核算, 并在合同规定的服务期限内分摊, 根据受益对象分别计入相

关资产成本或当期损益。(1 分)

借：银行存款 (20×30) 600

长期待摊费用 900

贷：固定资产 (50×30) 1 500 (1 分)

年末，应分摊的金额=900/5/12×9=135 (万元)

借：管理费用 135

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 135 (0.5 分)

借：应付职工薪酬——非货币性福利 135

贷：长期待摊费用 135 (1 分)

(2) 根据资料 (2)，计算应支付的补偿总额，并编制 A 公司 2014 年相关的会计分录。

【正确答案】甲公司应支付的补偿总额= (15+80)×5=475 (万元) (0.5 分)

借：管理费用 475

贷：应付职工薪酬——辞退福利 475 (1 分)

(3) 根据资料 (3)，计算 A 公司应确认的收入金额，并编制 2014 年相关的会计分录。

【正确答案】A 公司应确认的收入=5 800× (10+30+10) /10 000=29 (万元) (1 分)，相关会计分录为：

借：销售费用 [5 800×10/10 000× (1+13%)] 6.554

生产成本 [5 800×30/10 000× (1+13%)] 19.662

管理费用 [5 800×10/10 000× (1+13%)] 6.554

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 [29× (1+13%)] 32.77 (1 分)

借：应付职工薪酬——非货币性福利 32.77

贷：主营业务收入 29

应交税费——应交增值税 (销项税额) (29×13%) 3.77 (1 分)

借：主营业务成本 [4 000× (10+30+10) /10 000] 20

贷：库存商品 20 (1 分)

2. 甲公司是一家综合性企业，经营范围包括商业地产、连锁百货、餐饮服务等。2×22 年发生相关业务如下：

(1) 2×22 年 1 月，甲公司经营的一家仓储超市开业，在该超市内消费，需要先办理该超市会员卡，在开业期间，办理会员卡需要支付办卡工本费 99 元，会员资格有效期为 1.5 年。当月共有 10 万名顾客办理了会员卡并支付了会员卡费用，假定该批会员的有效期限均截止到 2×23 年 6 月 30 日。假定该业务不考虑增值税影响。

(2) 2×22 年 2 月，甲公司该仓储超市向客户销售 22 600 张超市储值卡，储值卡每张面值 500 元 (含增值税)，总额为 1 130 万元。根据历史经验，该批储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额 10% (即 113 万元) 的部分不会被消费，该储值卡不兑现金不挂失。至 2 月末，客户使用储值卡消费金额为 339 万元 (含增值税)。假定客户实际消费时产生增值税纳税义务，甲公司适用的增值税税率为 13%。

(3) 甲公司经营的一家酒店，与当地 A 旅游公司存在长期合作关系，该酒店每月为 A 旅游公司的旅行团提供酒店客房服务，价款为市场价格的 80%；A 旅游公司按月与该酒店结算价款，同时在网站、宣传册等栏目为该酒店提供免费的广告宣传。该广告宣传费市场价格为每月 10 万元。2×22 年 5 月末，甲公司与 A 旅游公司结算当月服务价款 220 万元。假定该业务不考虑增值税影响。

(4) 自 2×22 年 8 月起，甲公司经营的一家酒店餐厅对外提供该酒店自营品牌的月饼订购服务。甲公司订购协议约定，在 8 月 15 日至 9 月 30 日期间，如果客户采购量在 1 000 件至 3 000 件 (含 3 000 件) 之间，则按照销售单价的 10% 提供价格折扣；如果采购量在 3 000 件以上，则按照销售单价的 20% 提供价格折扣。该酒店品牌月饼的销售单价为每件 240 元。8 月下旬，丁公司自甲公司订购月饼 2 500 件，甲公司按照 10% 的折扣金额收取当月采购价款并存入银行；根据以往合作经验和丁公司向其公开的采购计划，甲公司合理预计丁公司很可能于 9 月 30 日前继续订购月饼 1 500 件。假定该业

务不考虑增值税影响。

其他资料：假定不考虑成本的结转等其他因素。

(1) 根据资料 (1)，说明甲公司收取的办卡费用是否属于无需退回的初始费，并编制与收取该项费用相关的会计分录。

【正确答案】

只有购买了会员卡，才可以在超市内购买商品，说明该初始费与未来将向客户转让已承诺的商品相关，属于无需退回的初始费用。(0.5 分)

借：银行存款 990

贷：合同负债 990 (0.5 分)

(2) 根据资料 (2)，说明甲公司该业务的收入确认原则，计算甲公司 2×22 年 2 月应确认收入的金额，并编制 2×22 年 2 月与销售和使用储值卡相关的会计分录。

【正确答案】

企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将预收的款项确认为合同负债，待未来履行了相关履约义务，即向客户转让相关商品时，再将该负债转为收入；企业收取的预收款项无需退回，但是客户可能会放弃合同权利的部分，应当按照客户未来行使合同权利的模式按照比例将放弃部分确认为收入，确认收入的同时冲减合同负债。(1 分)

甲公司 2×22 年 2 月根据储值卡的消费金额确认收入 =  $[339 + 113 \times (339 / 1017)] / (1 + 13\%) = 333.33$  (万元)。(1 分)

销售储值卡时：

借：银行存款 1 130

贷：合同负债  $(1130 / 1.13) 1000$

应交税费——待转销项税额 130 (1 分)

使用储值卡消费时：

借：合同负债 333.33

应交税费——待转销项税额 39

贷：主营业务收入 333.33

应交税费——应交增值税 (销项税额)  $(339 / 1.13 \times 13\%) 39$  (1 分)

(3) 根据资料 (3)，说明甲公司提供客房服务的收入确认原则，并编制 2×22 年 5 月的相关会计分录：

【正确答案】

旅游公司为甲公司提供的广告宣传服务属于可明确区分的商品或服务，甲公司在提供客房服务的同时存在应付客户对价，且是为了自客户取得其他可明确区分商品或服务，此时应当采用与企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。(1 分)

会计分录为：

借：银行存款 220

销售费用 10

贷：主营业务收入 230 (1 分)

(4) 根据资料 (4)，说明该业务的收入确认原则，并编制 2×22 年 8 月与该业务相关的会计分录。

【正确答案】

甲公司经过合理估计后，预计客户在活动期间的采购量很可能超过 3 000 件，满足在不确定性消除之后，累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此甲公司应按照向客户提供 20% 的折扣后的金额确认收入，预计将退回的折扣金额应计入 **预计负债**。(1 分)



借：银行存款  $(2\,500 \times 240 / 10\,000 \times 90\%)$  54

贷：主营业务收入  $(25\,00 \times 240 / 10\,000 \times 80\%)$  48

预计负债  $(2\,500 \times 240 / 10\,000 \times 10\%)$  6 (1分)

#### 四、综合题

1. 甲公司为我国境内上市公司，该公司 2×16 年经股东大会批准处置部分股权，有关交易或事项如下：

(1) 2×16 年 1 月 1 日甲公司出售其所持乙公司 60% 的股权，取得价款 3000 万元，同时办理了股权划转手续。

甲公司原所持乙公司 100% 的股权系 2×15 年 1 月 1 日以 1000 万股自身普通股以及银行存款 200 万元为对价取得的。甲公司普通股当日的公允价值为 3.8 元/股，甲公司为发行股票发生手续费 100 万元。取得投资当日乙公司可辨认净资产公允价值为 5000 万元（与账面价值相等）。2×15 年乙公司实现净利润 1000 万元，分配现金股利 100 万元，无其他所有者权益变动。

甲公司持有的剩余 40% 的股权对乙公司不再具有控制，但仍能施加重大影响。处置当日乙公司可辨认净资产的公允价值 9800 万元，账面价值为 9500 万元，差额为一项固定资产，该固定资产剩余使用年限为 10 年，按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。

(2) 2×16 年 5 月 30 日，甲公司出售其所持有丙公司 60% 的股权，取得价款 6600 万元。甲公司因持有原 70% 的股权能够对丙公司产生控制，处置时原 70% 的长期股权投资账面价值为 7000 万元。该项交易后，甲公司持有丙公司 10% 的股权，不能够继续控制乙公司的财务和生产经营决策，也无重大影响，且该股权有公允价值，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金融资产。剩余 10% 股权的公允价值为 1100 万元。

(3) 2×16 年 7 月 1 日，甲公司将持有丁公司 20% 的股权对外出售，取得价款 1000 万元。出售股权后甲公司仍持有丁公司 20% 的股权，对丁公司仍具有重大影响。原 40% 的股权系甲公司 2×15 年 2 月 10 日以现金 1500 万元为对价取得，取得后对丁公司产生重大影响。投资日丁公司可辨认净资产公允价值与账面价值均为 3000 万元。甲公司持有丁公司 40% 股权期间，因丁公司实现净利润按照持股比例确认投资收益 500 万元，因丁公司其他债权投资公允价值变动按照持股比例确认其他综合收益 150 万元，因丁公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动按照持股比例确认资本公积 100 万元。

(4) 其他资料：

① 甲公司实现净利润按 10% 提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。

② 本题不考虑税费及其他因素。

(1) 根据资料 (1)：① 编制甲公司 2×15 年 1 月 1 日购入乙公司股权时的相关会计分录；② 编制甲公司 2×16 年 1 月 1 日处置股权后处置乙公司股权时个别报表的相关会计分录；

【正确答案】① 2×15 年 1 月 1 日取得乙公司股权时：

借：长期股权投资 4000  $(3.8 \times 1000 + 200)$

贷：股本 1000

资本公积——股本溢价 2800

银行存款 200 (2分)

借：资本公积——股本溢价 100

贷：银行存款 100 (1分)

② 处置乙公司的股权：

借：银行存款 3000

贷：长期股权投资 2400

投资收益 600 (2分)

对剩余股权按照权益法进行追溯调整：

首先，剩余股权初始投资成本  $= 4000 \times 40\% = 1600$  (万元)

按照剩余比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 $=5000 \times 40\% = 2000$ （万元）

前者小于后者，因此需要调整长期股权投资账面价值和留存收益 $=2000 - 1600 = 400$ （万元）

其次，原投资时至投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已宣告及已发放的现金股利）应享有的份额 $= (1000 - 100) \times 40\% = 360$ （万元）

因此分录为：

借：长期股权投资——投资成本 400

——损益调整 360

贷：盈余公积 76

利润分配——未分配利润 684（3分）

（2）根据资料（2），编制甲公司处置丙公司股权个别报表相关会计分录：

【正确答案】个别报表会计处理：

出售时：

借：银行存款 6600

贷：长期股权投资 6000

投资收益 600（2分）

处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理，其在丧失控制权之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

借：其他权益工具投资——成本 1100

贷：长期股权投资 1000

投资收益 100（2分）

（3）根据资料（3），编制甲公司处置丁公司股权的相关会计分录。

【正确答案】处置丁公司会计处理：

借：银行存款 1000

投资收益 125

贷：长期股权投资——投资成本  $(1500/2)$  750

——损益调整  $(500/2)$  250

——其他综合收益  $(150/2)$  75

——其他权益变动  $(100/2)$  50（2分）

因为处置股权后仍采用权益法核算，因此原来确认的其他综合收益和资本公积按照出售比例分别转入投资收益：

借：其他综合收益  $(150/2)$  75

资本公积——其他资本公积  $(100/2)$  50

贷：投资收益 125（2分）

2. 甲公司的财务经理在复核2×19年度财务报表时，对以下交易或事项会计处理的正确性难以作出判断：

（1）因爆发全球性金融危机，甲公司对现有生产线进行整合，决定从2×19年1月1日起，将以职工自愿方式，辞退其原某生产车间的职工，并向每人支付10万元的补偿。辞退计划已与职工沟通，达成一致意见，并于当年12月10日经董事会正式批准。该辞退计划将于下一个年度内实施完毕。经预计，10人接受该辞退计划的概率为10%，12人接受的概率为30%，15人接受的概率为60%。甲公司按照或有事项有关计算最佳估计数的方法，预计补偿总额为150万元，2×19年甲公司确认了制造费用和预计负债各150万元。期末，该制造费用已经分摊结转计入完工产品成本，且为对外出售。

（2）为减少投资性房地产公允价值变动对公司利润的影响，从2×19年1月1日起，甲公司出租厂房的后续计量由公允价值模式变更为成本模式，并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会



计处理。甲公司拥有的投资性房地产系一栋专门用于出租的厂房，于 2×16 年 12 月 31 日建造完成达到预定可使用状态并用于出租，成本为 8 500 万元。

2×19 年度，甲公司对出租厂房按照成本模式计提了折旧，并将其计入当期损益。

在投资性房地产后续计量采用成本模式的情况下，甲公司对出租厂房采用年限平均法计提折旧，出租厂房自达到预定可使用状态的次月起计提折旧，预计使用 25 年，预计净残值为零。在投资性房地产后续计量采用公允价值模式的情况下，甲公司出租厂房各年末的公允价值如下：2×16 年 12 月 31 日为 8 500 万元；2×17 年 12 月 31 日为 8 000 万元；2×18 年 12 月 31 日为 7 300 万元；2×19 年 12 月 31 日为 6 500 万元。

(3) 2×19 年 1 月 1 日，甲公司按面值购入丙公司发行的分期付息、到期还本债券 35 万张，支付价款 3 500 万元。该债券每张面值 100 元，期限为 3 年，票面年利率为 6%，利息于每季度末支付。甲公司根据管理金融资产的业务模式将其划分为以摊余成本计量的金融资产。2×19 年 9 月 30 日，甲公司改变其管理该金融资产的业务模式，即不是以收取合同现金流量为目标，也不是既以收取合同现金流量又出售金融资产来实现目标，因此将其重新划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。假设 10 月 1 日（重分类日）该金融资产的公允价值为 3600 万元。

(4) 2×19 年 12 月 31 日，甲公司有以下两份尚未履行的合同：

① 2×19 年 2 月，甲公司与乙公司签订一份不可撤销合同，约定在 2×20 年 3 月以每箱 1.2 万元价格向乙公司销售 1 000 箱 L 产品；乙公司应预付定金 150 万元，若甲公司违约，双倍返还定金。

2×19 年 12 月 31 日，甲公司的库存中没有 L 产品及生产该产品所需原材料。因原材料价格大幅上涨，甲公司预计每箱 L 产品的生产成本为 1.38 万元。

② 2×19 年 8 月，甲公司与丁公司签订一份 D 产品销售合同，约定在 2×20 年 2 月底以每件 0.3 万元的价格向丁公司销售 3 000 件 D 产品，违约金为合同总价款的 20%。

2×19 年 12 月 31 日，甲公司库存 D 产品 3 000 件，成本总额为 1 200 万元，按目前市场价格计算的市价总额为 1 400 万元。假定甲公司销售 D 产品不发生销售费用。

因上述合同至 2×19 年 12 月 31 日尚未完全履行，甲公司 2×19 年将收到的乙公司定金确认为预收账款，未进行其他会计处理，其会计处理如下：

借：银行存款 150

贷：合同负债 150

本题不考虑所得税及其他因素。

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

【正确答案】甲公司的会计处理不正确。(0.5 分)

判断依据：首先，辞退福利应该通过“应付职工薪酬”科目核算，并且无论辞退的是哪个部门的员工，都应该通过“管理费用”科目核算。(1 分) 其次，最有可能接受辞退计划的职工人数 =  $10 \times 10\% + 12 \times 30\% + 15 \times 60\% = 13.6$  (人)，预计补偿总额 =  $13.6 \times 10 = 136$  (万元)。(1 分) 更正的分录为：

借：管理费用 136

预计负债 150

贷：主营业务成本 150

应付职工薪酬 136 (2 分)

【答案解析】正确的会计处理：

借：管理费用 136

贷：应付职工薪酬 136

(2) 根据资料 (2)，判断甲公司 2×19 年 1 月 1 日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理是否正确，同时说明判断依据；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

【正确答案】甲公司 2×19 年 1 月 1 日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理不正确。(0.5 分)



判断依据：按照会计准则的规定，已经采用公允价值模式计量的投资性房地产不得从公允价值模式变更为成本模式。（1 分）更正分录：

借：盈余公积 120

利润分配——未分配利润 1 080

贷：投资性房地产 1 200（1 分）

借：投资性房地产累计折旧 680

贷：利润分配——未分配利润 612

盈余公积 68（1 分）

借：公允价值变动损益 800

投资性房地产累计折旧 340

贷：投资性房地产——公允价值变动 800

其他业务成本 340（2 分）

【答案解析】正确的处理：

2×16 年末：

借：投资性房地产——成本 8 500

贷：银行存款 8 500

2×17 年末公允价值变动=8 000—8 500=—500（万元）

2×18 年末公允价值变动=7 300—8 000=—700（万元）

借：公允价值变动损益 1 200

贷：投资性房地产——公允价值变动 1 200

2×19 年 1 月 1 日错误的处理为：

借：投资性房地产——公允价值变动 1 200

贷：盈余公积 120

利润分配 1 080

借：盈余公积 68

利润分配 612

贷：投资性房地产累计折旧  $(8\ 500/25 \times 2)$  680

2×19 年 12 月 31 日错误的处理为：

借：其他业务成本  $(8\ 500/25)$  340

贷：投资性房地产累计折旧 340

因此编制的更正分录应首先将错误处理冲销，然后 2×19 年按照公允价值模式确认期末公允价值变动，即如答案所述。

（3）根据资料（3），判断甲公司 2×19 年 12 月 31 日将丙公司债券重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理是否正确，并说明判断依据；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录；如果甲公司的会计处理正确，编制重分类日的会计分录。

【正确答案】甲公司 2×19 年 12 月 31 日将丙公司债券重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理正确。（0.5 分）

判断依据：按照会计准则规定，企业管理金融资产的业务模式不是以收取合同现金流量为目标，也不是既以收取合同现金流量又出售金融资产来实现目标，因此应当将其重新划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。（1 分）

重分类日分录为：

借：交易性金融资产 3600

贷：债权投资 3500

公允价值变动损益 100（1 分）

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

【正确答案】甲公司的会计处理不正确。（0.5 分）

判断依据：与乙公司合同因其不存在标的资产，故应确认预计负债金额，执行合同损失 =  $(1.38 - 1.2) \times 1\,000 = 180$ （万元），不执行合同违约金损失为 150 万元，退出合同最低净成本为 150 万元；企业应将退出合同支付的违约金损失确认为一项预计负债。（1 分）

更正分录为：

借：主营业务成本 150  
贷：预计负债 150（0.5 分）

与丁公司合同存在标的资产，执行合同损失 =  $1\,200 - 0.3 \times 3\,000 = 300$ （万元）；不执行合同违约金损失 =  $0.3 \times 3\,000 \times 20\% = 180$ （万元），退出合同最低净成本 =  $180 - (1\,400 - 1\,200) = -20$ （万元），即还能盈利 20 万元，因此选择退出合同。由于按照市场价格减值测试没有发生减值，因此企业还应将退出合同支付的违约金损失确认为一项预计负债。（1 分）

更正分录为：

借：主营业务成本 180  
贷：预计负债 180（0.5 分）