

注会《会计》模拟试题（二）

一、单项选择题

1. 下列各项关于成本法与权益法的转换的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 因追加投资导致对被投资单位由重大影响转为控制的，应由权益法核算改为成本法核算
- B. 因追加投资导致对被投资单位由共同控制转为控制的，应由成本法核算改为权益法核算
- C. 因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响的，应由成本法核算改为权益法核算
- D. 因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为与其他投资方一起实施共同控制的，应由成本法核算调整为权益法核算

【正确答案】B

【答案解析】选项 B，因追加投资导致对被投资单位由共同控制转为控制的，应由权益法核算改为成本法核算。

2. 甲公司有 200 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 3 天的带薪假，该假日可与国家法定假日连用，未使用的假日可以向以后年度无限期结转。在甲公司 200 名职工中，有 20 名销售人员，每名职工平均月工资为 2 500 元，平均每个工作日 100 元，2020 年，这 20 名职工中有 17 人使用了三天的带薪假期，剩余的 3 名职工未使用本年的带薪假。不考虑其他因素，甲公司该年实际支付给这 20 名销售人员的职工薪酬是（ ）。

- A. 609 000 元
- B. 606 000 元
- C. 605 100 元
- D. 600 000 元

【正确答案】D

【答案解析】20 名职工一年的工资为 $20 \times 12 \times 2500 = 600\,000$ （元），职工享受了带薪假与否，每月实际支付的薪水仍旧是 2 500 元，实际支付的薪水不受影响。

借：销售费用 600 900

贷：应付职工薪酬——工资 600 000
——累积带薪缺勤 900

借：应付职工薪酬 600 000

贷：银行存款 600 000

3. 某企业采用成本与可变现净值孰低法对存货进行期末计价，成本与可变现净值按单项存货进行比较。2×17 年 12 月 31 日，甲、乙、丙三种存货成本与可变现净值分别为：甲存货成本 10 万元，可变现净值 8 万元；乙存货成本 12 万元，可变现净值 15 万元；丙存货成本 18 万元，可变现净值 15 万元。甲、乙、丙三种存货已计提的跌价准备分别为 1 万元、2 万元、1.5 万元。假定该企业只有这三种存货，不考虑其他因素，2×17 年 12 月 31 日应补提的存货跌价准备总额为（ ）。

- A. -0.5 万元
- B. 0.5 万元
- C. 2 万元
- D. 5 万元

【正确答案】B

【答案解析】（1）甲存货应补提的存货跌价准备额 = $(10 - 8) - 1 = 1$ （万元）；

（2）乙存货应补提的存货跌价准备 = $0 - 2 = -2$ （万元）；

（3）丙存货应补提的存货跌价准备 = $(18 - 15) - 1.5 = 1.5$ （万元）；

（4）2×17 年 12 月 31 日应补提的存货跌价准备总额 = $1 - 2 + 1.5 = 0.5$ （万元）。

4. 甲公司作为一家上市公司。2×21 年 1 月 1 日，甲公司发行 1 亿元优先股。合同条款约定，甲公司可根据相应的议事机制自行决定是否派发股利，如果甲公司的控股股东发生变更（假设该事项不受

甲公司控制)，甲公司必须按面值赎回该优先股。根据上述资料，甲公司应将该工具分类为（ ）。

- A. 金融负债
- B. 权益工具
- C. 复合金融工具
- D. 金融资产

【正确答案】A

【答案解析】对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。本题中，甲公司控股股东可能发生变更这一事项是或有事项，不受甲公司控制，并且如果发生，甲公司需赎回优先股，属于不可避免的赎回义务，所以需要作为金融负债核算。

5. 下列各项中，不影响其他综合收益的是（ ）。

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

【正确答案】A

【答案解析】选项 A，发行可转换公司债券包含的权益成分应确认为其他权益工具，不影响其他综合收益。

选项 B，分录为：

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益（或相反分录）

选项 C，分录为：

借：其他权益工具投资——公允价值变动

贷：其他综合收益（或相反分录）

选项 D，分录为：

借：投资性房地产——成本（按转换日公允价值确认）

累计折旧

固定资产减值准备

贷：固定资产（原值）

其他综合收益

所以，选项 B、C、D 都影响其他综合收益。

6. A 股份有限公司 2×20 年的财务报告于 2×21 年 4 月 10 日对外公告。A 公司 2×20 年 9 月 10 日销售给 B 公司的一批商品在 2×21 年 2 月 10 日因质量问题而退货。该批商品的售价为 100 万元，增值税税额 13 万元，成本为 80 万元，B 公司货款未支付。经核实 A 公司已同意退货，所退商品已入库。该事项发生后，A 公司已作为资产负债表日后调整事项处理，A 公司所得税采用资产负债表债务法核算，所得税税率 25%，假定按照有关税法法律法规要求，该销售退回事项，应调整 2×20 年度的应纳税所得额、应纳税额。该公司按净利润的 10% 计提盈余公积，提取盈余公积之后不再进行其他分配，不考虑其他因素，在进行会计报表调整时影响 2×20 年净损益的金额是（ ）。

- A. 20 万元
- B. 37 万元
- C. -15 万元
- D. 27.75 万元

【正确答案】C

【答案解析】销售退回导致利润总额减少，相应的所得税费用也会减少。本项业务对净损益的影响 = -（100 - 80 - 20 × 25%） = -15（万元），或 -（100 - 80） × 75% = -15（万元）。

本题的相关调整分录为：

借：以前年度损益调整——调整主营业务收入 100
 应交税费——应交增值税（销项税额） 13
 贷：应收账款 113

借：库存商品 80
 贷：以前年度损益调整——调整主营业务成本 80

借：应交税费——应交所得税（ $20 \times 25\%$ ） 5
 贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 5

借：利润分配——未分配利润 15
 贷：以前年度损益调整 15

借：盈余公积（ $15 \times 10\%$ ） 1.5
 贷：利润分配——未分配利润 1.5

7. 甲、乙公司均为增值税一般纳税人，生产设备适用增值税税率为 13%。2×21 年 10 月，甲公司用一项账面余额为 250 万元，累计摊销为 110 万元，公允价值为 200 万元的无形资产，换取乙公司的一台生产设备，该项生产设备的账面原价为 200 万元，已使用 1 年，累计折旧为 60 万元，公允价值为 160 万元。甲公司为换入生产设备发生运输费 5 万元（不考虑运输费抵扣增值税的问题）、安装费 10 万元，收到乙公司支付的银行存款 19.2 万元。交易当日，双方均已办妥资产所有权的转让手续。假定该项资产交换具有商业实质，不考虑甲公司换出无形资产的增值税等其他因素，甲公司换入生产设备的入账价值为（ ）。

- A. 160 万元
 B. 180.8 万元
 C. 175 万元
 D. 179.2 万元

【正确答案】C

【答案解析】该项非货币性资产交换具有商业实质且双方资产的公允价值均能够可靠计量，公式一：换入资产的成本 = 换出资产的公允价值 + 支付的不含税补价（减去收到的不含税补价）+ 应支付的相关税费（不含增值税），甲公司收到的不含税补价 = $200 - 160 = 40$ （万元），因此甲公司换入生产设备的入账价值 = $200 - 40 + 5 + 10 = 175$ （万元）。公式二：换入资产的成本 = 换出资产的含税公允价值 + 支付的银行存款（- 收到的银行存款）- 可抵扣的增值税进项税额 + 应支付的相关税费，即甲公司换入生产设备的入账价值 = $200 - 19.2$ （收到的银行存款）- 20.8 （可抵扣的增值税进项）+ $5 + 10$ （相关税费）= 175（万元）。

甲公司相关分录：

借：固定资产 175
 累计摊销 110
 应交税费——应交增值税（进项税额） 20.8
 银行存款（ $19.2 - 15$ ） 4.2
 贷：无形资产 250
 资产处置损益 60

乙公司分录

借：固定资产清理 140
 累计折旧 60
 贷：固定资产 200

借：无形资产 200
 贷：固定资产清理 140
 资产处置损益 20
 银行存款 19.2
 应交税费——应交增值税（销项税额） 20.8

8. 甲公司为上市公司，2×19 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 15 000 万股。2×19 年，甲公司发生以下与权益性工具相关的交易或事项：4 月 1 日，定向增发 6 000 万股普通股作为非同一控制下企业合并对价，于当日取得对被购买方的控制权；7 月 1 日，根据股东大会决议，以 2×19 年 6 月 30 日发行在外的普通股为基础分派股票股利，每 10 股送 2 股；10 月 1 日，根据经批准的股权激励计划，授予高级管理人员 3 000 万份股票期权，每份股票期权行权时可按 5 元的价格购买甲公司的 1 股普通股；甲公司 2×19 年 10 月 1 日至 12 月 31 日普通股平均市价为每股 10 元，2×19 年度净利润总额为 12 600 万元，其中归属于甲公司普通股股东的部分为 11 700 万元。甲公司 2×19 年度的基本每股收益是（ ）。

- A. 0.5 元
- B. 0.7 元
- C. 0.77 元
- D. 0.83 元

【正确答案】A

【答案解析】基本每股收益 = $11\,700 / [(15\,000 + 6\,000 \times 9/12) \times 1.2] = 0.50$ （元/股）。

2×19 年 4 月 1 日，定向增发 6 000 万股普通股作为非同一控制下企业合并对价，所以 6 000 万股普通股在 2×19 年存续时间为 9 个月，因此按照 9 个月计算时间权数。

分派股票股利，由于没有改变所有者权益总额，所以视同年初发行，时间权数为 12/12，即相当于 1。这里比较特殊，需要单独记忆一下。

【提示】计算基本每股收益，当期增发股票、回购股票等，或认股权证行权需要考虑时间权数，企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，不考虑时间权数；

计算稀释每股收益，发行认股权证、股份期权和承诺回购股票等，需要考虑时间权数；企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，不考虑时间权数。

9. A 企业集团拟出售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，下列有关会计处理，不正确的是（ ）。

- A. A 企业集团拥有合营企业甲公司 50% 的股权，拟出售 40% 的股权，出售后对被投资方甲公司不具重大影响，A 企业集团应将拟出售的 40% 股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，剩余股权处置后按照金融工具准则进行会计处理
- B. A 企业集团拥有乙公司 100% 的股权，拟出售 90% 的股权，出售后丧失对乙公司的控制权，对剩余股权不具有重大影响或共同控制，母公司个别财务报表中将乙公司全部股权划分为持有待售类别
- C. A 企业集团拥有丙公司 60% 的股权，拟出售 30% 的股权，出售后对丙公司具有重大影响，母公司个别财务报表中将丙公司的全部股权划分为持有待售类别
- D. A 企业集团拥有联营企业丁公司 35% 的股权，拟出售 20% 的股权，出售后持有剩余的 15% 的股权，且对被投资方丁公司仍具重大影响，A 企业集团应将拟出售部分股权和剩余部分股权不再按照权益法进行核算

【正确答案】D

【答案解析】选项 B、C，母公司出售部分股权，丧失对子公司控制权，应当在母公司个别报表中将拥有的子公司股权全部划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司的所有资产和负债划分为持有待售类别分别进行列报；由于 A 企业集团仍然拥有对丁公司剩余 15% 的股权，具有重大影响，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 20% 股权划分为持有待售类别，选项 D 不正确。

10. 债务人以资产清偿债务的方式下，债权人收到资产的入账价值可能为（ ）。

- A. 资产的原账面价值
- B. 放弃债权的公允价值加上应支付的相关税费
- C. 放弃债权的账面价值加上应支付的相关税费
- D. 资产的原账面价值加上应支付的相关税费

【正确答案】B

【答案解析】债权人受让金融资产的，应以公允价值为基础确定入账价值；债权人受让非金融资产的，应按照放弃债权的公允价值与相关税费之和确定入账价值。

11. 甲公司于2×19年1月1日购入A公司于当日发行的5年期、到期一次还本付息的公司债券，并将其分类为以摊余成本计量的金融资产。该债券的面值为3 000万元，票面年利率为8%，实际年利率为5.25%，甲公司实际支付价款为3 250万元，另支付交易费用2.88万元。2×20年末由于该债券的预期信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值，甲公司对该批债券确认损失准备50万元。2×21年1月甲公司由于资金紧张，将上述债券全部出售，取得价款3 180万元，并存入银行。不考虑其他因素，甲公司因处置该金融资产应确认的投资收益为（ ）。

- A. 119.2 万元
- B. 69.2 万元
- C. -423.4 万元
- D. -373.4 万元

【正确答案】D

【答案解析】该债券在2×19年末的摊余成本 $= (3\,250 + 2.88) + (3\,250 + 2.88) \times 5.25\% = 3\,423.66$ （万元），2×20年末计提减值准备前的摊余成本 $= 3\,423.66 + 3\,423.66 \times 5.25\% = 3\,603.4$ （万元），2×20年末计提减值准备后的摊余成本 $= 3\,603.4 - 50 = 3\,553.4$ （万元），则2×21年处置金融资产应确认的投资收益 $= 3\,180 - 3\,553.4 = -373.4$ （万元）。相关会计分录为：

2×19年1月1日：

借：债权投资——成本 3 000
——利息调整 252.88

贷：银行存款 3 252.88

2×19年末：

借：债权投资——应计利息 $(3\,000 \times 8\%)$ 240

贷：债权投资——利息调整 69.22

投资收益 $(3\,252.88 \times 5.25\%)$ 170.77

2×19年末摊余成本 $= 3\,000 + 252.88 + 240 - 69.22 = 3\,423.66$ （万元）

2×20年末：

借：债权投资——应计利息 240

贷：债权投资——利息调整 60.26

投资收益 $(3\,423.66 \times 5.25\%)$ 179.74

借：信用减值损失 50

贷：债权投资减值准备 50

2×20年末计提减值准备前的摊余成本 $= 3\,423.66 + 240 - 60.26 = 3\,603.4$ （万元）

2×20年末计提减值准备后的摊余成本 $= 3\,603.4 - 50 = 3\,553.4$ （万元）

2×21年1月：

借：银行存款 3 180

债权投资减值准备 50

投资收益 373.4

贷：债权投资——成本 3 000

——应计利息 480

——利息调整 $(252.88 - 69.22 - 60.26)$ 123.4

12. A公司适用的企业所得税税率为25%。2×21年1月1日，A公司向其50名高管人员每人授予1万份股票期权，行权价格为每股4元，可行权日为2×22年12月31日。授予日权益工具的公允价值为3元。A公司授予股票期权的行权条件如下：如果公司未来两年平均销售收入增长率不低于4%且高管人员至可行权日仍在A公司任职，该股票期权才可以行权。截止到2×21年12月31日，高管人员均未离开A公司，A公司预计未来也不会有人离职。A公司的股票在2×21年12月31日的价

格为 12 元 / 股。A 公司 2×21 年销售收入增长率为 4.1%，预计 2×22 年销售收入增长率为 4.5%。假定税法规定，针对该项股份支付以后期间可税前扣除的金额为股票的公允价值与行权价格之间的差额。假定 A 公司未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异，不考虑其他因素，下列关于 A 公司 2×21 年会计处理的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2×21 年 1 月 1 日不作会计处理
- B. 2×21 年 12 月 31 日应确认管理费用 75 万元
- C. 2×21 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 50 万元
- D. 2×21 年 12 月 31 日应确认所得税费用 50 万元

【正确答案】D

【答案解析】2×21 年 12 月 31 日应确认的成本费用 = $3 \times 50 \times 1 \times 1 / 2 = 75$ （万元）；股票的公允价值 = $1 \times 50 \times 12 \times 1 / 2 = 300$ （万元），股票期权行权价格 = $1 \times 50 \times 4 \times 1 / 2 = 100$ （万元），预计未来期间可税前扣除的金额 = $300 - 100 = 200$ （万元），应确认的递延所得税资产 = $200 \times 25\% = 50$ （万元）；

A 公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为 75 万元，但预计未来期间可税前扣除的金额为 200 万元，超过了该公司当期确认的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。会计处理如下：

借：递延所得税资产 50

贷：所得税费用 （75×25%） 18.75

资本公积——其他资本公积 31.25

【点评】与股份支付相关的支出在按照《企业会计准则》规定确认为成本费用时，其相关的所得税影响应区别税法规定进行处理：

（1）如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则不形成暂时性差异；

（2）如果税法规定与股份支付相关的支出允许税前扣除，在按照《企业会计准则》规定确认成本费用期间，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。

此种情况下，企业未来可以在税前抵扣的金额与等待期内确认的成本费用金额可能存在差异，企业应根据期末的股票价格估计未来可以税前抵扣的金额，以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产。预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本费用的，超过部分形成的递延所得税资产应计入所有者权益，不计入当期损益。

13. 2×19 年 1 月 1 日，A 公司与 B 公司的原股东 C 签订股权转让协议，受让 C 公司持有 B 公司 29.95% 的股权，交易完成后 A 公司取得对 B 公司的控制权。此前，A 公司持有 B 公司 33% 的股权并采用权益法核算，账面价值为 2 145 万元。购买日，经评估确定 B 公司可辨认净资产公允价值为 6 500 万元，双方协议约定股权转让价格为 1 946.75 万元，同时，协议约定若 B 公司 2×19 年实现净利润低于 300 万元（不含 300 万元），B 公司应将可辨认净资产公允价值重新评估为 3 000 万元，并确定股权转让价格为 898.5 万元。A 公司于购买日支付价款 869.14 万元，A 公司预计 B 公司 2×19 年很可能实现净利润 500 万元。经审计确定 B 公司 2×19 年的净利润为 -152.3 万元。交易前，A 公司和 C 公司不具有关联方关系，不考虑其他因素。下列关于 A 公司取得 B 公司股权投资在个别财务报表中的处理，正确的是（ ）。

- A. 2×19 年 1 月 1 日，A 公司确定初始投资成本为 4 091.75 万元
- B. 2×19 年 1 月 1 日，A 公司应确认预计负债 1 077.61 万元
- C. 2×19 年年末，A 公司应冲销预计负债 1 048.25 万元
- D. 2×19 年年末，A 公司应确认投资收益 -95.87 万元

【正确答案】A

【答案解析】2×19 年 1 月 1 日，A 公司应按照原投资的账面价值与新增投资成本之和确认初始投资成本，即初始投资成本 = $2\,145 + 1\,946.75 = 4\,091.75$ （万元）；A 公司的会计分录为：

借：长期股权投资 1 946.75

贷：银行存款 869.14

长期应付款 1 077.61

2×19 年，B 公司未实现协议约定的净利润目标，重新确定股权转让价格，属于或有对价的后续计量，由于是购买日 12 个月内出现的新情况，所以不能调整购买日长期股权投资的初始投资成本，长投初始成本（追加 29.95% 股权的投资成本 1 946.75 万元）与最终确定的转让价款 898.5 万元之间的差额 1 048.25 万元应该冲减长期应付款，同时计入当期损益，会计分录为：

借：长期应付款 1 048.25

贷：公允价值变动损益 1 048.25

借：长期应付款 29.36

贷：银行存款 29.36

二、多项选择题

1. 2019 年 1 月 1 日 A 公司购买 B 公司发行的一般公司债券，该公司债券为 3 年期分期付息、到期还本债券，面值为 3000 万元，票面利率为 5%，A 公司享有的固定利息收入属于可变回报。该事项体现的会计信息质量要求是（ ）。

- A. 实质重于形式
- B. 重要性
- C. 谨慎性
- D. 相关性

【正确答案】AC

【答案解析】

实质重于形式要求必须按照交易或事项的经济实质核算，而不应仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。从法律形式看，A 公司享有固定的利息收入，但从经济实质看，由于债券存在违约风险，A 公司需要承担 B 公司不履约而产生的信用风险，因此 A 公司享有的固定利息是属于可变回报，体现了实质重于形式会计信息质量要求；因为存在违约风险，利息的支付可能与约定的不符，需要按照实际的利息收入入账，体现了谨慎性会计信息质量要求。

2. 关于借款费用确认的基本原则，下列表述中正确的有（ ）。

- A. 企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本
- B. 符合资本化条件以外的借款费用应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益
- C. 借款费用仅包括借款利息费用和外币借款发生的汇兑差额
- D. 专门借款本金和利息的汇兑差额全部资本化

【正确答案】AB

【答案解析】根据借款费用准则的规定，借款费用确认的基本原则是：企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

选项 C，借款费用包括：（1）因借款而发生的利息；（2）因借款而发生的折价或溢价的摊销；（3）因外币借款而发生的汇兑差额；（4）因借款而发生的辅助费用。因此选项 C 的表述不正确。

选项 D，专门借款费用化期间本金和利息的汇兑差额应该费用化。

3. 甲公司 2×18 年发生业务如下：（1）取得乙公司 80% 的股权，支付股权购买价款 500 万元，形成非同一控制企业合并；另支付审计机构费用 5 万元；2×18 年，乙公司实现净利润 240 万元，分配现金股利 31.25 万元；（2）将一项无形资产对外出租，取得租金收入 80 万元，租赁期间内计提累计摊销 10 万元；（3）将一项作为无形资产核算的专利技术报废，确认净损失 15 万元；（4）因一项作为投资房地产核算的写字楼进行改扩建，发生支出 105 万元，改扩建完成后，该写字楼寿命延长，期末确认公允价值变动收益 68 万元；（5）将一项无法支付的应付账款转入损益，该应付款项金额为 180 万元；（6）将一项无力支付的银行承兑汇票进行结转，该票据金额为 120 万元。假定不考虑其

他因素，甲公司因上述事项产生的影响，表述正确的有（ ）。

- A. 影响营业外收入的金额是 300 万元
- B. 影响营业外支出的金额是 15 万元
- C. 影响期间费用的金额是 5 万元
- D. 影响营业利润的金额是 245 万元

【正确答案】BC

【答案解析】选项 A，影响营业外收入的金额 = (5) 180 (万元)；选项 B，影响营业外支出的金额 = (3) 15 (万元)；选项 C，影响期间费用的金额 = (1) 5 (万元)；选项 D，影响营业利润的金额 = (1) $(31.25 \times 80\% - 5)$ + (2) $(80 - 10)$ + (4) 68 = 158 (万元)。其中，成本法计量的长期股权投资，被投资方实现净利润时不需要进行确认；无力支付的银行承兑汇票应转入“短期借款”，不影响损益。

4. 对于增值税一般纳税人，下列经济业务所涉及的增值税，不应作进项税额转出处理的有（ ）。

- A. 自行建造生产经营设备领用原材料
- B. 原材料因管理不善发生被盗损失
- C. 以自产的库存商品作为福利发放给职工
- D. 以原材料作为合并对价进行非同一控制下控股合并

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 A，原材料的进项税额可以抵扣，无需转出；选项 CD，以库存商品发放职工福利、以原材料作为合并对价进行非同一控制（或同一控制）下控股合并所涉及的增值税，应作销项税额处理，不需要作进项税额转出处理。

【提示】下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

- (1) 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产；
- (2) 非正常损失的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务；
- (3) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、劳务和交通运输服务；
- (4) 国务院规定的其他项目。

5. 下列关于房地产开发企业的会计核算中，不正确的有（ ）。

- A. 企业购入的土地使用权用于在地上建造商品房出售，该土地使用权应作为投资性房地产核算
- B. 企业购入土地使用权后，将其出租给客户，租期为 10 年，将该土地使用权作为投资性房地产核算
- C. 企业建造一项建筑物，建成后将其作为自身的旅馆饭店使用，企业将其作为投资性房地产核算
- D. 企业将其持有的办公楼用于出租，同时承担了日常的维护、保安等日常辅助工作，企业将其作为固定资产核算

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 A，房地产开发企业用于建造商品房，土地使用权应作为存货核算；选项 B，已出租的土地使用权属于投资性房地产；选项 C，自行经营的旅馆是企业向旅客提供服务的经营场所，是自用房地产，并非企业向旅客出租建筑物，所以不属于投资性房地产；选项 D，企业将建筑物出租，按照租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，应当将该建筑物确认为投资性房地产，日常维护、保安等服务对于整个协议来讲并不重大，所以该建筑物应该确认为投资性房地产。

6. 下列事项中，属于与资产相关的政府补助的有（ ）。

- A. 政府无偿划拨的用于企业购买无形资产的拨款
- B. 政府向企业拨付的用于人才激励和人才引进的奖励款
- C. 政府向企业无偿划拨长期非货币性资产
- D. 企业收到的即征即退的消费税

【正确答案】AC

【答案解析】选项 BD，属于与收益相关的政府补助。

7. 甲公司为增值税一般纳税人，其不动产和土地使用权适用的增值税税率为 9%。2×21 年 1 月甲公司以出让方式取得一宗土地使用权，准备建造写字楼，收到增值税专用发票，价款为 4 000 万元，进项税额为 360 万元，预计使用年限为 50 年，采用直线法计提摊销，预计净残值为 0。取得当日，董事会作出了正式书面决议，明确表明建成后将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化。当月投入建造写字楼工程。至 2×21 年 9 月末已建造完成并达到预定可使用状态，2×21 年 10 月 1 日开始对外出租，月租金为 80 万元。写字楼的实际建造成本为 6 000 万元，预计使用年限为 30 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。甲公司采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，不考虑其他因素，下列关于甲公司 2×21 年末财务报表的列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 资产负债表中无形资产的列报金额为 3 920 万元
- B. 资产负债表中投资性房地产的列报金额为 9 922.97 万元
- C. 利润表中营业成本的列示金额为 77.03 万元
- D. 利润表中营业收入的列示金额为 240 万元

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，企业购入的用于建造对外出租建筑物的土地使用权，已经作出书面决议明确表明建成后出租的，此时土地使用权也应作为投资性房地产核算，因此无形资产的列示金额为 0；选项 B，投资性房地产在建期间，土地使用权不计提摊销，2×21 年土地使用权计提摊销的时间是 3 个月，因此投资性房地产的列示金额=土地使用权 $[4\,000-4\,000/(50\times 12-8)\times 4]$ +建筑物 $(6\,000-6\,000/30\times 3/12)=9\,922.97$ （万元）；选项 C，出租房地产计提的折旧或摊销金额计入其他业务成本，因此利润表中营业成本的列示金额= $[4\,000/(50\times 12-8)\times 4]+(6\,000/30\times 3/12)=77.03$ （万元）；选项 D，企业出租房地产取得的租金收入计入其他业务收入，因此利润表中营业收入的列示金额=80×3=240（万元）。

8. 按照我国企业会计准则的规定，编制合并现金流量表时，抵销处理包括的内容有（ ）。

- A. 企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理
- B. 企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理
- C. 企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理
- D. 企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理

【正确答案】ABCD

【答案解析】母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金结算应收账款或应付账款等债权与债务，表现为现金流入或现金流出，在母公司个别现金流量表中作为收到其他与经营活动有关的现金或支付其他与经营活动有关的现金列示，在子公司个别现金流量表中作为支付其他与经营活动有关的现金或收到其他与经营活动有关的现金列示，编制合并现金流量表时，应当予以抵销。

9. 2×23 年初，甲公司向 50 名管理人员每人授予 1 万份现金股票增值权，这些职工从 2×23 年 1 月 1 日起在甲公司连续服务 3 年即可按照股价的增长幅度获得现金。甲公司估计，该增值权在 2×23 年末的公允价值为 15 元/份。2×24 年 12 月 31 日，甲公司将向职工授予 1 万份现金股票增值权修改为授予 1 万股股票期权，这些职工从 2×25 年 1 月 1 日起在甲公司连续服务 2 年，即可以 6 元/股的价格购买 1 万股甲公司股票。每份期权在 2×24 年 12 月 31 日的公允价值为 20 元/份。甲公司预计上述管理人员都将在服务期限内提供服务。假定不考虑其他因素。下列关于甲公司的会计处理表述正确的有（ ）。

- A. 2×23 年 12 月 31 日，甲公司应确认管理费用 250 万元
- B. 2×24 年 12 月 31 日，甲公司应确认管理费用 500 万元
- C. 2×24 年 12 月 31 日，甲公司应确认资本公积 500 万元
- D. 2×24 年 12 月 31 日，甲公司应冲减应付职工薪酬 250 万元

【正确答案】ACD

【答案解析】2×23 年 12 月 31 日，甲公司应确认的相关费用和负债=50×1×15×1/3=250（万元）。
借：管理费用 250

贷：应付职工薪酬—股份支付 250

2×24 年 12 月 31 日，甲公司将以前以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，等待期由 3 年延长至 4 年。甲公司应当按照权益工具在修改日的公允价值，将取得的服务计入资本公积，金额 = $50 \times 1 \times 20 \times 2/4 = 500$ (万元)，同时终止确认已确认的负债，两者的差额计入当期损益。

借：管理费用 250

 应付职工薪酬—股份支付 250

 贷：资本公积—其他资本公积 500

10. 下列关于政府预算会计要素的表述中，正确的有 ()。

- A. 预算结余包括结余资金和结转资金
- B. 预算支出一般在实际支付时予以确认
- C. 政府预算会计要素仅包括预算收入和预算支出
- D. 预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得并纳入预算管理的现金流入

【正确答案】ABD

【答案解析】选项 C，政府预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余。

11. A 公司 2×20 年 1 月 1 日按照面值购入一项 B 公司的债券投资，支付购买价款为 800 万元，并将其划分为以摊余成本计量的金融资产核算，并判断该债券在购买或源生时未发生信用减值。该债券期限为 5 年，每年年末确认并支付利息。2×21 年末由于 B 公司出现经营风险，A 公司认为该债券初始确认后发生信用减值，并对其计提了 100 万元的减值准备。2×22 年 1 月 1 日，由于业务管理模式变化，A 公司将该债券投资进行重分类；当日，该债券投资的公允价值为 850 万元。下列关于 A 公司对重分类的会计处理，正确的有 ()。

- A. 如果 A 公司将其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，则应按照公允价值确认入账成本，并将公允价值与账面价值差额计入公允价值变动损益
- B. 如果 A 公司将其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，A 公司应将原计提的“债权投资减值准备”转入“其他综合收益”科目
- C. 如果 A 公司将其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，则应按照公允价值确认入账成本，并将公允价值与账面价值差额计入其他综合收益
- D. 如果 A 公司将其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，A 公司应将原计提的“债权投资减值准备”转入“其他债权投资减值准备”科目

【正确答案】AC

【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当期损益的金融资产，应按照重分类日公允价值计量，并将公允价值与原账面价值差额计入公允价值变动损益，相关分录为：

借：交易性金融资产 850

 债权投资减值准备 100

 贷：债权投资 800

 公允价值变动损益 150

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，应按照公允价值计量，并将公允价值与原账面价值差额计入其他综合收益，该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量：

借：其他债权投资 850

 贷：债权投资 800

 其他综合收益 50

借：债权投资减值准备 100

 贷：其他综合收益——信用减值准备 100

12. 下列有关债务人会计处理的表述中，正确的有 ()。

- A. 将债务转为权益工具，权益工具公允价值不能可靠计量的，初始确认权益工具时应当按照账面价值计量

- B. 修改其他条款导致债务终止确认，应当按照公允价值计量重组债务
C. 以非金融资产清偿债务，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额计入其他收益
D. 以金融资产清偿债务，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额计入投资收益

【正确答案】BCD

【答案解析】选项 A，将债务转为权益工具，权益工具公允价值不能可靠计量的，初始确认权益工具应当按照所清偿债务的公允价值计量。

三、计算分析题

1. 2×20 年 12 月 20 日，承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份租赁合同，向乙公司租赁一台大型注塑加工设备，租赁合同的条款如下：

- (1) 租赁标的资产：全新 H 设备，预计使用寿命 10 年；
- (2) 租赁期：2×21 年 1 月 1 日至 2×28 年 12 月 31 日，共 8 年；
- (3) 固定租金支付：2×21 年 1 月 1 日支付第一笔租金 300 000 元，以后每年年初支付当年度租金，至 2×28 年 1 月 1 日支付最后一笔租金；
- (4) 初始直接费用：签订租赁合同过程中甲公司发生可归属于租赁项目的手续费、佣金 30 000 元。
- (5) 租赁激励：因考虑经济形式和疫情影响，乙公司给予甲公司 100 000 元的租赁激励，于租赁开始日，一次性收到乙公司给予的激励款项。
- (6) 取决于租赁资产绩效的可变租赁付款额：2×21 年至 2×28 年，甲公司每年年底按该机器所生产的产品年销售收入的 5% 向乙公司支付经营分享收入。
- (7) 承租人的终止租赁选择权：甲公司享有终止租赁选择权。在租赁期间，如果甲公司终止租赁，需支付的款项为剩余租赁期间的固定租金支付金额。
- (8) 租赁到期日租赁资产的处置：租赁到期日，由乙公司将该租赁资产收回，甲公司预计收回时，H 设备的公允价值为 500 000 元。

(9) 余值的担保情况：针对租赁到期日乙公司收回设备的价值，甲公司担保余值为 600 000 元。

(10) 甲公司无法确定租赁的内含利率，其增量借款利率为 9%。

已知： $(P/A, 8\%, 7) = 5.2064$ ； $(P/F, 8\%, 7) = 0.5835$ ； $(P/A, 9\%, 7) = 5.0330$ ； $(P/F, 9\%, 7) = 0.5470$ ； $(P/A, 9\%, 8) = 5.5348$ ； $(P/F, 9\%, 8) = 0.5019$ 。假定不考虑增值税等其他因素。

(1) 计算使用权资产及租赁负债的入账金额，并编制 2×21 年 1 月 1 日甲公司的会计分录；

【正确答案】2×21 年 1 月 1 日确认的使用权资产的入账金额 $= 300\,000 \times (P/A, 9\%, 7) + 300\,000 - 100\,000 + (600\,000 - 500\,000) \times (P/F, 9\%, 8) + 30\,000 = 1\,790\,090$ (元) (1 分)

租赁负债的入账金额 $= 300\,000 \times (P/A, 9\%, 7) + (600\,000 - 500\,000) \times (P/F, 9\%, 8) = 1\,560\,090$ (元) (1 分)

2×21 年 1 月 1 日甲公司的账务处理：

借：使用权资产 1 860 090

 租赁负债——未确认融资费用 639 910

 贷：租赁负债——租赁付款额 2 200 000

 银行存款 300 000 (1 分)

借：银行存款 $(100\,000 - 30\,000)$ 70 000

 贷：使用权资产 70 000 (0.5 分)

(2) 假设 2×21 度甲公司租赁该机器所生产的产品实现年销售收入 3 000 000 元；编制甲公司 2×21 年 12 月 31 日与租赁该设备的会计分录；

【正确答案】2×21 度甲公司租赁该机器所生产的产品实现年销售收入 3 000 000 元，应该向乙公司支付的可变租赁付款额 $= 3\,000\,000 \times 5\% = 150\,000$ (元)。

账务处理如下：

借：制造费用 150 000

 贷：银行存款 150 000 (1 分)

2×21 度使用权资产的摊销金额=1 790 090/8=223 761.25 (元), 账务处理如下:

借: 制造费用 223 761.25

贷: 使用权资产累计折旧 223 761.25 (1 分)

2×21 度租赁负债的后续计量, 需要确认财务费用的金额=1 560 090×9%=140 408.10 (元), 账务处理如下:

借: 财务费用 140 408.10

贷: 租赁负债——未确认融资费用 140 408.10 (1 分)

(3) 假设 2×28 年 12 月 31 日租赁到期, 乙公司将 H 设备收回, 该设备在租赁到期日的公允价值为 500 000 元, 编制甲公司租赁到期日相关的会计分录。

【正确答案】2×28 年 12 月 31 日租赁到期, 甲公司的账务处理为:

借: 制造费用 223 761.25

贷: 使用权资产累计折旧 223 761.25 (1 分)

借: 财务费用 $[100\ 000 - 100\ 000 / (1 + 9\%)] \times 8 = 8\ 256.88$

贷: 租赁负债——未确认融资费用 8 256.88 (0.5 分)

借: 使用权资产累计折旧 1 790 090

贷: 使用权资产 1 790 090 (0.5 分)

向乙公司支付担保余值下需要支付的款项 100 000 元:

借: 租赁负债——租赁付款额 100 000

贷: 银行存款 100 000 (0.5 分)

2. A 有限责任公司 (以下简称“A 公司”) 为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 13%。A 公司以人民币作为记账本位币, 外币业务采用业务发生时的市场汇率折算, 按季计算汇兑损益, 每半年编制一次财务报表。2×22 年 1 月 1 日有关外币账户期初余额如下:

外币账户	外币账户余额(万美元)	折算汇率	人民币账户余额(万元)
银行存款	600	6.10	3660
应收账款	300	6.10	1830
应付账款	80	6.10	488
长期借款——本金	300	6.10	1830
长期借款——应计利息	12	6.10	73.2

长期借款本金 300 万美元, 系 A 公司于 2×21 年 1 月 1 日与中国银行签订《外币借款合同》申请借入的, 借款期限自 2×21 年 1 月 1 日起算, 共 36 个月, 年利率 4%, 按季度计提利息, 到期一次还本付息。该借款合同标明该笔美元借款专门用于一项已处于开发阶段的新产品 X 专利技术的研发。假设实际利率与约定利率相差不大 (不考虑闲置资金的收益)。X 专利技术研发项目于 2×21 年 1 月 1 日进入开发阶段, 至 2×22 年 1 月 1 日, 已发生资本化支出 900 万元人民币。假定开发阶段发生的支出全部可以资本化。

2×22 年第一季度 A 公司发生的有关业务如下:

(1) 1 月 1 日, A 公司收到国外 B 公司追加的外币资本 800 万美元, 全部计入实收资本, 款项于当日存入银行, 当日的市场汇率为 1 美元=6.15 元人民币。

(2) 1 月 10 日, 进口一批 Y 材料, 材料价款 50 万美元尚未支付, 当日市场汇率为 1 美元=6.12 元人民币; 以人民币支付进口关税 50 万元, 支付增值税 46.28 万元。该批 Y 材料专门用于生产 10 台 Z 型号机器。Z 型号机器在国内尚无市场, A 公司所生产的 Z 型号机器主要用于出口。

(3) 1 月 20 日, 出口销售一批 K 产品, 销售价款 20 万美元尚未收到, 当日的市场汇率为 1 美元=6.10 元人民币, 不考虑相关税费。

(4) 2 月 2 日, 收到上年度末应收账款 200 万美元, 款项已存入银行, 当日市场汇率为 1 美元=6.08

元人民币，该应收账款系 2×21 年出口销售产生。

(5) 2 月 12 日，以每股 4 美元的价格购入乙公司持有的 5 万股 B 股股票，将其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，款项已支付，当日市场汇率为 1 美元=6.05 元人民币。不考虑相关税费。

(6) 2 月 17 日，将 50 万美元兑换为人民币，兑换取得的人民币已存入银行。当日市场汇率为 1 美元=6.10 元人民币，当日银行买入价为 1 美元=6.06 元人民币，卖出价为 1 美元=6.14 元人民币。

(7) X 专利技术研发项目在第一季度共发生职工薪酬 150 万元人民币，款项尚未支付，共领用原材料 250 万元人民币，不考虑相关税费。

(8) 3 月 31 日，计提外币长期借款第一季度利息。3 月 31 日的市场汇率为 1 美元=6.12 元人民币。2×22 年第二季度 A 公司发生的有关业务如下：

(1) X 专利技术研发项目在第二季度共发生职工薪酬 180 万元人民币，款项尚未支付；领用原材料 325.1 万元人民币。不考虑相关税费。

(2) 6 月 30 日，计提外币长期借款第二季度利息。6 月 30 日的市场汇率为 1 美元=6.25 元人民币。

(3) 6 月 30 日，所购入的 B 股股票的市价为每股 6 美元。

(4) 截至 6 月 30 日，A 公司于 1 月 10 日购入的 Y 材料尚未投入生产，将 Y 材料加工成 Z 型号机器尚需投入 120 万元人民币。Z 型号机器在国际市场的价格已降至 8 万美元/台，估计销售 10 台 Z 型号机器的销售费用及税金为 50 万元人民币。

2×22 年第三季度 A 公司发生的有关业务如下：

(1) 7 月 1 日，X 专利技术达到预定用途。

(2) 8 月 3 日，A 公司将其持有的 B 股股票以每股 8 美元的价格全部出售，相关价款已存入银行，不考虑相关税费。当日的市场汇率为 1 美元=6.30 元人民币。

(1) 编制第一季度有关业务的会计分录。

【正确答案】相关会计分录为：

①借：银行存款——美元（ 800×6.15 ）4920

贷：实收资本 4920 【0.25 分】

②借：原材料（ $50 \times 6.12 + 50$ ）356

应交税费——应交增值税（进项税额）46.28

贷：应付账款——美元（ 50×6.12 ）306

银行存款——人民币（ $50 + 46.28$ ）96.28 【0.5 分】

③借：应收账款——美元（ 20×6.10 ）122

贷：主营业务收入 122 【0.25 分】

④借：银行存款——美元（ 200×6.08 ）1216

财务费用 4

贷：应收账款——美元（ 200×6.10 ）1220 【0.5 分】

⑤借：交易性金融资产——成本 121

贷：银行存款——美元（ 20×6.05 ）121 【0.25 分】

⑥借：银行存款——人民币（ 50×6.06 ）303

财务费用 2

贷：银行存款——美元（ 50×6.10 ）305 【0.5 分】

⑦借：研发支出——资本化支出 400

贷：应付职工薪酬 150

原材料 250 【0.5 分】

⑧借：研发支出——资本化支出 18.36

贷：长期借款——应计利息（ $300 \times 4\% \times 3/12 \times 6.12$ ）18.36 【0.25 分】

(2) 计算第一季度末产生的汇兑损益并编制相应的会计分录。

【正确答案】3 月 31 日，计算第一季度末产生的汇兑损益：

银行存款（美元）产生的汇兑差额 = $(600 + 800 + 200 - 20 - 50) \times 6.12 - (3660 + 4920 + 1216 - 121 - 305) = -6.4$ （万元人民币）；

应收账款（美元）产生的汇兑差额 = $(300 + 20 - 200) \times 6.12 - (1830 + 122 - 1220) = 2.4$ （万元人民币）；

应付账款（美元）产生的汇兑差额 = $(80 + 50) \times 6.12 - (488 + 306) = 1.6$ （万元人民币）；

因此，第一季度产生的计入财务费用的汇兑损益 = $-6.4 + 2.4 - 1.6 = -5.6$ （万元人民币）【0.5 分】；

长期借款——本金（美元）产生的汇兑差额 = $300 \times 6.12 - 1830 = 6$ （万元人民币）【0.25 分】；

长期借款——应计利息（美元）产生的汇兑差额 = $(12 + 3) \times 6.12 - (73.2 + 18.36) = 0.24$ （万元人民币）【0.25 分】。

因此，第一季度汇兑差额相关的会计分录为：

借：应收账款——美元 2.4

 财务费用——汇兑差额 5.6

贷：银行存款——美元 6.4

 应付账款——美元 1.6 【0.5 分】

借：研发支出——资本化支出 6.24

 贷：长期借款——本金（美元）6

 ——应计利息（美元）0.24 【0.5 分】

（3）编制第二季度有关业务的会计分录。

【正确答案】相关会计分录：

①借：研发支出——资本化支出 505.1

 贷：应付职工薪酬 180

 原材料 325.1 【0.25 分】

②借：研发支出——资本化支出 18.75

 贷：长期借款——应计利息 $(300 \times 4\% \times 3/12 \times 6.25)$ 18.75 【0.25 分】

③借：交易性金融资产——公允价值变动 66.5

 贷：公允价值变动损益 $(5 \times 6 \times 6.25 - 121)$ 66.5 【0.25 分】

④6 月 30 日，10 台 Z 型号机器的可变现净值 = $8 \times 10 \times 6.25 - 50 = 450$ （万元人民币），成本 = $356 + 120 = 476$ （万元人民币），Z 型号机器的可变现净值低于其成本，发生减值，因此 Y 材料应按成本与可变现净值孰低计量；Y 材料的可变现净值 = $8 \times 10 \times 6.25 - 120 - 50 = 330$ （万元人民币），应计提的存货跌价准备 = $356 - 330 = 26$ （万元人民币）【0.25 分】。相关会计分录为：

借：资产减值损失 26

 贷：存货跌价准备 26 【0.25 分】

（4）计算第二季度末长期借款产生的汇兑差额并编制相应的会计分录。

【正确答案】长期借款——本金（美元）产生的汇兑差额 = $300 \times 6.25 - 300 \times 6.12 = 39$ （万元人民币）【0.25 分】；

长期借款——应计利息（美元）产生的汇兑差额 = $(12 + 3 + 3) \times 6.25 - [(12 + 3) \times 6.12 + 3 \times 6.25] = 1.95$ （万元人民币）【0.25 分】。

借：研发支出——资本化支出 40.95

 贷：长期借款——本金（美元）39

 ——应计利息（美元）1.95 【1 分】

（5）编制第三季度有关业务的会计分录（不考虑汇兑损益的确认）。

【正确答案】① X 专利技术的初始入账价值 = $900 + 400 + 18.36 + 6.24 + 505.1 + 18.75 + 40.95 = 1889.4$ （万元人民币）。

借：无形资产 1889.4

 贷：研发支出——资本化支出 1889.4 【0.25 分】

②借：银行存款——美元 $(8 \times 5 \times 6.30)$ 252

贷：交易性金融资产——成本 121
 ——公允价值变动 66.5

投资收益 64.5 【1 分】

四、综合题

1. 甲公司为上市公司，A 公司为其母公司，2×19 年至 2×21 年与股权投资相关的交易如下：

(1) 2×19 年 1 月 1 日，A 公司以发行 200 万股权益性证券的方式取得乙公司 40% 的股权，对乙公司形成重大影响。乙公司当日所有者权益账面价值为 1 200 万元，与公允价值相等，其中，股本 600 万元，资本公积 150 万元，盈余公积 100 万元，未分配利润 350 万元。

A 公司发行权益性证券每股的面值为 1 元，发行价格为 3 元，另发生发行费用 10 万元。A 公司与乙公司交易前不存在关联方关系。

(2) 乙公司 2×19 年实现净利润 800 万元，提取盈余公积 80 万元，分配现金股利 20 万元，因分类为公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动增加其他综合收益 60 万元。

(3) 2×20 年 1 月 1 日，A 公司又以一项库存商品为对价，取得乙公司 20% 的股权，至此对乙公司形成控制。A 公司该项库存商品公允价值为 380 万元，账面价值为 350 万元（其中已计提存货跌价准备 20 万元）。

当日 A 公司原持有 40% 股权的公允价值为 980 万元；乙公司所有者权益账面价值为 2 040 万元，公允价值为 2 200 万元，差额为一项存货评估增值引起。

(4) 乙公司 2×20 年实现净利润 950 万元，提取盈余公积 95 万元，分配现金股利 30 万元；除此之外，未发生其他引起所有者权益变动的事项。至年末，评估增值的存货已对外出售 50%。

(5) 2×21 年 1 月 1 日，甲公司一批土地使用权为对价，取得 A 公司持有的乙公司 60% 的股权，当日办理股权转移手续，甲公司取得乙公司控制权。甲公司该土地使用权账面价值为 1 500 万元（其中已计提累计摊销为 200 万元），公允价值为 1 900 万元。

(6) 其他资料：A 公司取得甲公司控制权在 2×19 年以前实现；A 公司取得乙公司控制权不属于一揽子交易；各公司均按照净利润的 10% 提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积；不考虑增值税、所得税等因素影响。

(1) 计算 A 公司取得乙公司 40% 股权的入账价值，以及因取得股权影响所有者权益的金额，编制取得股权的相关分录；

【正确答案】初始投资成本 = $200 \times 3 = 600$ （万元），应享有可辨认净资产公允价值的份额 = $1\,200 \times 40\% = 480$ （万元），小于初始投资成本，因此入账价值等于初始投资成本，即 600 万元。（0.5 分）
 影响所有者权益的金额 = $3 \times 200 - 10 = 590$ （万元）（0.5 分）

借：长期股权投资——投资成本 600

贷：股本 200

资本公积 390

银行存款 10（1 分）

【答案解析】【知识点延伸】长期股权投资初始投资成本与入账价值的区别：

长期股权投资的取得方式	初始成本	入账价值
同一控制下的企业合并（成本法）	初始投资成本=享有的合并日被合并方所有者权益账面价值的份额	入账价值=初始投资成本
非同一控制下的企业合并（成本法）	初始投资成本=所支付对价的公允价值	入账价值=初始投资成本
非企业合并（权益法）	初始投资成本金额=所支付对价的公允价值+直接相关费用	当初始投资成本小于取得投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，应该先对初始投资成本进行调整，再将调整后的金额作为长期股权投资的入账价值；

		当初始投资成本大于取得投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时，入账价值=初始投资成本
--	--	---

(2) 计算 2×19 年年末长期股权投资账面价值，并编制后续计量相关分录；

【正确答案】 2×19 年年末账面价值 $= 600 + (800 - 20 + 60) \times 40\% = 936$ (万元) (0.5 分)

借：长期股权投资——损益调整 320

贷：投资收益 320 (1 分)

借：应收股利 8

贷：长期股权投资——损益调整 8 (1 分)

借：长期股权投资——其他综合收益 24

贷：其他综合收益 24 (1 分)

(3) 判断 A 公司取得乙公司控制权的合并类型，计算 A 公司应确认的初始投资成本和合并报表应确认的商誉，并编制 A 公司 2×20 年 1 月 1 日个别报表相关分录；

【正确答案】A 公司取得乙公司控制权属于多次交易实现非同一控制企业合并；(1 分)

初始投资成本 $= 936 + 380 = 1\,316$ (万元) (1 分)

合并成本 $= 980 + 380 = 1\,360$ (万元)

合并商誉 $= 1\,360 - 2\,200 \times 60\% = 40$ (万元) (1 分)

A 公司个别报表分录：

借：长期股权投资 1 316

贷：长期股权投资——投资成本 600

——损益调整 312

——其他综合收益 24

主营业务收入 380 (1.5 分)

借：主营业务成本 350

存货跌价准备 20

贷：库存商品 370 (0.5 分)

(4) 计算至 2×20 年年末合并报表中乙公司相对于 A 公司而言的净资产价值，并编制 A 公司个别报表后续计量相关分录；

【正确答案】合并报表中乙公司相对于 A 公司而言的净资产价值 $= 2\,040 + 160 + (950 - 160 \times 50\%) - 30 + 40 = 3\,040 + 40 = 3\,080$ (万元) (1 分)

A 公司个别报表：

借：应收股利 18

贷：投资收益 18 (1 分)

【提示】合并报表中公司相对于 A 公司而言的净资产价值 = 从集团外购买的时候的公允价值 + 以后按购买日的公允价值持续计算的净利润等 - 分配现金股利 + 商誉 $= 2\,040 + 160 + (950 - 160 \times 50\%) - 30 + 40 = 3\,040 + 40 = 3\,080$ (万元)

合并商誉 $= 1\,360 - 2\,200 \times 60\% = 40$ (万元)

(5) 判断甲公司取得乙公司股权的合并类型，计算甲公司初始投资成本，以及因取得股权影响资本公积的金额，并编制相关分录。

【正确答案】甲公司取得乙公司股权属于同一控制的企业合并；(0.5 分)

甲公司确认初始投资成本 $= 3\,040 \times 60\% + 40 = 1\,864$ (万元) (1 分)

影响资本公积的金额 $= 1\,864 - 1\,500 = 364$ (万元) (1 分)

相关分录：

借：长期股权投资 1 864

累计摊销 200

贷：无形资产 1 700

资本公积 364 (1 分)

2. 甲股份有限公司 (以下简称“甲公司”) 2×19 年至 2×20 年发生了以下与投资活动有关的事项。

(1) 2×19 年 3 月 1 日, 甲公司以银行存款 320 万元为对价取得乙公司 5% 的股权, 对乙公司不具有重大影响, 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。购买价款中包含已宣告但尚未发放的现金股利 20 万元, 甲公司另支付手续费 10 万元。

2×19 年 6 月 30 日, 该股权的公允价值为 400 万元。

(2) 出于对乙公司发展前景的信心, 2×19 年 9 月 1 日, 甲公司再次以银行存款 1 900 万元为对价取得乙公司 25% 的股权, 至此共计持有乙公司 30% 的股权, 能够对乙公司实施重大影响。当日, 乙公司可辨认净资产公允价值为 7 400 万元, 账面价值为 7 200 万元, 差额由一项存货评估增值产生。原股权投资在增资日的公允价值为 450 万元。

2×19 年乙公司实现净利润 1 200 万元, 假定利润为均匀发生。2×19 年 12 月 31 日, 乙公司接受控股股东现金捐赠 100 万元。增资时评估增值的存货至 2×19 年末已对外出售 30%。

(3) 甲公司与丙公司均为同一集团下的两家子公司。2×19 年 4 月 1 日, 甲公司以银行存款 400 万元取得丙公司 10% 的股权, 不能够对丙公司的股权产生重大影响, 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, 投资时另支付手续费 10 万元。

2×19 年 12 月 31 日, 该股权的公允价值为 500 万元。

(4) 2×20 年 5 月 31 日, 甲公司再次以一项固定资产为对价自集团母公司取得丙公司 70% 的股权, 至此共计持有丙公司 80% 的股权, 当日固定资产交付、股权划转手续办理完毕, 甲公司当日开始对丙公司实施控制。甲公司付出固定资产的账面原值为 5 000 万元, 已计提折旧 1 000 万元, 未计提减值准备。合并当日, 丙公司可辨认净资产公允价值为 5 800 万元, 集团合并报表中反映的丙公司所有者权益账面价值为 6 000 万元。另支付审计、评估费用 10 万元。该项交易不属于一揽子交易。其他资料: 甲公司按照 10% 的比例计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积; 不考虑所得税、增值税等因素的影响。

(1) 根据资料 (1) 和资料 (2), 计算增资后长期股权投资的入账价值, 计算增资当日影响当期损益和留存收益的金额, 并编制增资日的相关分录;

【正确答案】增资后, 长期股权投资的初始投资成本 = $450 + 1\,900 = 2\,350$ (万元) (1 分), 占被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 = $7\,400 \times 30\% = 2\,220$ (万元), 初始投资成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额, 不需要调整长期股权投资的账面价值。

因此, 增资后长期股权投资的入账价值 = 2 350 (万元)。(1 分)

影响当期损益的金额 = 0; (0.5 分)

影响留存收益 = $450 - 400 + 400 - (320 - 20 + 10) = 140$ (万元) (1 分)

2×19 年 9 月 1 日:

借: 长期股权投资——投资成本	2 350
贷: 其他权益工具投资——成本	(320 - 20 + 10) 310
——公允价值变动	(400 - 310) 90
盈余公积	5
利润分配——未分配利润	45
银行存款	1 900 (2 分)
借: 其他综合收益	90
贷: 盈余公积	9
利润分配——未分配利润	81 (1 分)

(2) 根据资料 (1) 和资料 (2), 计算 2×19 年末长期股权投资的账面价值, 并编制权益法后续核算的有关会计分录;

【正确答案】2×19 年增资后乙公司调整后的净利润 = $1\,200 / 12 \times 4 - (7\,400 - 7\,200) \times 30\% = 340$

(万元)

2×19 年末长期股权投资的账面价值 $= 2\ 350 + 340 \times 30\% + 100 \times 30\% = 2\ 482$ (万元) (2 分)

会计分录如下:

借: 长期股权投资——损益调整 (340×30%) 102
贷: 投资收益 102 (1 分)

借: 长期股权投资——其他权益变动 (100×30%) 30
贷: 资本公积——其他资本公积 30 (1 分)

(3) 根据资料 (3), 计算甲公司取得 10% 股权的入账金额, 以及 2×19 年末甲公司对丙公司投资应确认其他综合收益的金额;

【正确答案】其他权益工具投资初始入账金额 $= 400 + 10 = 410$ (万元) (0.5 分)

2×19 年 12 月 31 日应确认其他综合收益 $= 500 - 410 = 90$ (万元) (0.5 分)

(4) 根据资料 (3) 和资料 (4), 计算合并后甲公司对丙公司的初始投资成本, 并编制合并当日甲公司的相关会计分录。

【正确答案】合并后甲公司对丙公司的初始投资成本 $= 6\ 000 \times 80\% = 4\ 800$ (万元) (0.5 分)

会计分录为:

借: 固定资产清理 4 000
累计折旧 1 000
贷: 固定资产 5 000 (1 分)

借: 长期股权投资 4 800
贷: 其他权益工具投资——成本 410
——公允价值变动 90
固定资产清理 4 000
资本公积——股本溢价 300 (2 分)

借: 管理费用 10
贷: 银行存款 10 (1 分)

【答案解析】多次交易形成同一控制下的企业合并的 (金融资产转成本法), 原股权确认的其他综合收益在合并日不结转留存收益, 等到处置投资时转留存收益。