

2019 年注会会计冲刺必做主观题

一、计算分析题

1. (本小题 10 分。) 甲公司作为一家粮油生产、销售企业, 其 2×17 至 2×18 年发生如下事项:

(1) 甲公司 2×17 年向某福利机构的食堂销售一批食用油, 由于该福利机构的公益性质, 甲公司向其销售的售价受到限制。本期销售产品发生成本 480 万元, 取得销售价款 450 万元, 在本期期末收到 50 万元财政拨款用于补贴企业本期亏损。

(2) 甲公司 2×17 年 1 月 1 日, 购入一台环保节能型的面粉加工设备, 经过安装调试, 于 2 月 25 日投入使用。该设备购买价款为 300 万元, 累计安装费用为 10 万元; 甲公司对其采用年限平均法计提折旧, 预计净残值为 10 万元, 预计使用年限为 10 年。政府为鼓励企业使用环保节能型设备, 针对该项设备给予购买企业 60 万元的补贴。甲公司 2 月 1 日收到该项补贴, 且符合政府补助所附条件。至年末, 该设备生产的产品已全部对外出售。

(3) 甲公司 2×17 年 7 月 1 日开始, 面向社会招收残疾人员职工。政府为鼓励这一行为, 向其支付 200 万元的经济补贴, 用于补助甲公司 2×17 年 7 月 1 日至 2×18 年 6 月 30 日之间为残疾人职工提供的福利保障。甲公司于 2×17 年 12 月 31 日收到 200 万元的补贴款, 且符合政府补助所附条件。该批残疾人职工均为生产工人。

(4) 2×18 年 10 月 31 日, 由于产能效率持续走低, 甲公司将上述环保设备对外出售, 取得处置价款 290 万元。但是由于政府补助条件规定, 一旦停止使用该设备, 则政府补助需退回。因此甲公司于当日退回政府补助 60 万元。

其他资料: 甲公司对其取得的与资产相关的政府补助采用总额法确认, 与收益相关的政府补助采用净额法确认。

要求:

(1) 根据资料 (1), 判断甲公司取得的该项补贴是否属于政府补助, 并说明理由; 简述甲公司应进行的会计处理。

(2) 根据资料 (2), 计算甲公司该设备和相关政府补助影响当期损益的金额, 并编制当期相关会计分录 (折旧和摊销分录按月编制, 重复处理可以只写一笔)。

(3) 根据资料 (3), 编制甲公司 2×17 年 12 月末、2×18 年 6 月末与该政府补助相关的会计分录。

(4) 根据资料 (4), 编制甲公司处置设备以及退回政府补助会计分录。

【正确答案】

(1) 该补贴不属于政府补助。(0.5分)理由: 企业从政府取得的经济资源, 如果与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关, 且来源于政府的经济资源是企业商品或服务对价或者是对价的组成部分, 应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理, 不适用政府补助准则。(1分)

甲公司应按照销售价款与收到的补贴金额合计确认营业收入 500 万元, 按照产品成本结转营业成本 480 万元。(0.5分)

(2) 影响 2×17 年损益的金额 = $-(310-10)/10 \times 10/12 + 60/10 \times 10/12 = -20$ (万元) (0.5分)

2×17 年 1 月 1 日取得设备

借: 在建工程 300

贷: 银行存款 300 (0.5分)

2 月 1 日取得政府补助:

借: 银行存款 60

贷: 递延收益 60 (0.5分)

2 月 25 日

借: 在建工程 10

贷: 银行存款 10 (0.5分)

借: 固定资产 310

贷: 在建工程 310 (0.5分)

3 月至 12 月每月折旧:

借: 生产成本 $[(310-10)/10/12]2.5$

贷: 累计折旧 2.5 (0.5分)

借: 库存商品 25

贷: 生产成本 25

存货对外销售时转入营业成本:

借: 营业成本 25

贷: 库存商品 25 (0.5分)

每月摊销递延收益:

借: 递延收益 $(60/10/12) 0.5$

贷：其他收益 0.5（0.5 分）

（3）2×17 年 12 月末

借：银行存款 200

贷：递延收益 100

生产成本 100（1 分）

2×18 年 6 月 30 日：

借：递延收益 100

贷：生产成本 100（1 分）

（4）处置固定资产：

借：固定资产清理 260

累计折旧 $[(310-10)/10/12 \times 20] 50$

贷：固定资产 310（0.5 分）

借：银行存款 290

贷：固定资产清理 260

资产处置损益 30（0.5 分）

退回政府补助：

借：递延收益 $(60-60/10/12 \times 20) 50$

其他收益 10

贷：银行存款 60（1 分）

2. ABC 公司为上市公司，2×17 年至 2×18 年期间有关投资业务如下。

（1）2×17 年 1 月 1 日，按面值购入 100 万份 DEF 公司公开发行的分次付息、到期一次还本的债券，款项已通过银行存款支付，该债券每份面值 150 元，票面年利率为 5%，实际年利率为 4%，每年年末支付利息，期限为 5 年。ABC 公司将该债券投资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，另支付交易费用为 20 万元。

2×17 年 6 月 1 日，自公开市场购入 1000 万股 H 公司股票，每股 30 元，实际支付价款 30000 万元。ABC 公司将该股票投资分类为以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产，另支付交易费用 10 万元。

（2）2×17 年 10 月，受市场条件影响，H 公司股票价格开始下跌。2×17 年 12 月 31 日 H 公司股票收盘价为每股 24 元。2×18 年，H 公司股票价格持续下跌，2×18 年 12 月 31 日收盘价为每股 15 元。

2×17 年 12 月 31 日, DEF 公司债券公允价值为 148 元/份。2×18 年, 受公司财务危机影响, DEF 公司债券价格开始下跌。2×18 年 12 月 31 日, ABC 公司认为, 该金融工具的信用风险自初始确认后并无显著增加, 应按 12 个月内预期信用损失计量损失准备, 损失准备金额为 500 万元, 公允价值为 140 元/份, 但 DEF 公司仍能如期支付债券利息。

要求:

- (1) 说明 ABC 公司取得 DEF 公司债券和 H 公司股票的初始交易费用的确认原则。
- (2) 计算 ABC 公司 2×17 年因持有 DEF 公司债券和 H 公司股票对当年损益或所有者权益的影响金额, 并编制相关会计分录。
- (3) 计算 ABC 公司 2×18 年因持有 DEF 公司债券和 H 公司股票对当年损益或所有者权益的影响金额, 并编制相关会计分录。

【正确答案】

(1) 取得债券的初始交易费用应计入初始入账成本 (0.5 分), 取得股票的初始交易费用应计入投资收益。(0.5 分)

(2) ABC 公司 2×17 年因持有 DEF 公司债券对当年损益影响金额 = $15020 \times 4\% = 600.8$ (万元) (0.5 分), 对当年所有者权益的影响金额 = $148 \times 100 - 14870.8 = -70.8$ (万元)。(0.5 分)

相关会计分录如下:

借: 其他债权投资——成本 15000
——利息调整 20

贷: 银行存款 15020 (0.5 分)

借: 应收利息 750 ($150 \times 100 \times 5\%$)

贷: 投资收益 600.8

其他债权投资——利息调整 149.2 (0.5 分)

借: 其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 70.8

贷: 其他债权投资——公允价值变动 70.8 (0.5 分)

ABC 公司 2×17 年因持有 H 公司股票对当年损益影响金额 = $[(24 - 30) \times 1000] - 10 = -6010$ (万元) (0.5 分), 对所有者权益的影响金额为 0 (0.5 分), 相关会计分录如下:

借: 交易性金融资产——成本 30000

投资收益 10

贷: 银行存款 30010 (0.5 分)

借：公允价值变动损益 6000

贷：交易性金融资产——公允价值变动 6000 (0.5 分)

(3) ABC 公司 2×18 年因持有 DEF 公司债券对当年损益影响金额 = $14870.8 \times 4\% - 500 = 94.83$ (万元) (0.5 分)，对当年所有者权益的影响金额 = $140 \times 100 - [14870.8 \times (1 + 4\%) - 750 - 70.8] + 500 = -644.83 + 500 = -144.83$ (万元) (1 分)。

相关会计分录如下：

借：应收利息 750 ($150 \times 100 \times 5\%$)

贷：投资收益 594.83

其他债权投资——利息调整 155.17 (0.5 分)

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 644.83

贷：其他债权投资——公允价值变动 644.83 (0.5 分)

借：信用减值损失 500

贷：其他综合收益——其他债权投资减值准备 500 (0.5 分)

ABC 公司 2×18 年因持有 H 公司股票对当年损益影响金额 = $(15 - 24) \times 1000 = -9000$ (万元) (0.5 分)，对所有者权益的影响金额为 0 (0.5 分)，相关会计分录如下：

借：公允价值变动损益 9000

贷：交易性金融资产——公允价值变动 9000 (0.5 分)

3. 诺奇公司是一个生产企业，兼营房地产开发业务，其 2×18 年财务报表于 2×19 年 4 月 30 日报出。2×19 年 3 月，会计师事务所对诺奇公司财务报表进行审计时，现场审计人员关注到其 2×18 年以下交易或事项的会计处理。

(1) 自 2×18 年 1 月 1 日起，诺奇公司将某一生产用机器设备的折旧年限由原来的 12 年变更为 15 年，对此项变更采用未来适用法，对上述变更，诺奇公司无法做出合理解释，但指出该项变更已经董事会表决通过，并已在相关媒体进行了公告。经复核，该固定资产使用寿命的预期数与原先的估计数没有重大差异。该设备原价为 2700 万元，采用年限平均法计提折旧，无残值，至 2×18 年年初，该设备已使用 3 年，已提折旧 675 万元，未计提减值准备。

当年该设备生产的产品 80% 已对外销售结转成本，20% 形成期末库存商品。

(2) 2×18 年 1 月 10 日，因商品房滞销，董事会决定将两栋商品房用于出租。1 月 30 日，诺奇公司与乙公司签订租赁合同并将两栋商品房以经营租赁方式提供给乙公司使用。出租时商品房的账面余额为 27000 万元，未计提跌价准备，公允价值为 30000 万元。该出租的

商品房预计使用年限为 50 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。期末的公允价值为 33000 万元，诺奇公司 2×18 年进行了如下账务处理：

借：投资性房地产 30000

贷：开发产品 27000

其他综合收益 3000

借：投资性房地产——公允价值变动 3000

贷：公允价值变动损益 3000

(3) 2×18 年 2 月 1 日，诺奇公司着手研究开发一项新技术。研究开发过程中发生咨询费、材料费、工资和福利费等共计 300 万元，其中，费用化支出 202.5 万元。至 2×18 年末该技术尚未达到预定用途。诺奇公司上述研究开发过程中发生的支出 300 万元，2×18 年末在“研发支出——费用化支出”科目余额为 202.5 万元、“研发支出——资本化支出”科目余额为 97.5 万元，诺奇公司以该技术尚未达到预定用途为由，未将上述支出结转至其他项目。

(4) 2×18 年 3 月 5 日，收回租赁期届满的商铺，当日开始装修，并计划其重新装修后继续用于出租，该商铺原账面余额为 19500 万元，至重新装修之日，已计提折旧 13500 万元，账面价值为 6000 万元。装修工程至年末共发生装修支出 4500 万元，年末尚未完工。装修后预计租金收入将大幅增加。诺奇公司 2×18 年进行了如下账务处理：

借：在建工程 6000

投资性房地产累计折旧 13500

贷：投资性房地产 19500

借：管理费用 4500

贷：银行存款 4500

(5) 2×18 年 12 月 1 日，出售给黄河公司一批产品 750 件，每件售价 2 万元，成本为 1.5 万元，开出的增值税专用发票中载明的销售价款为 1500 万元，双方约定若发生质量问题可以退货，退货期为 3 个月，退货期满后支付货款。诺奇公司根据市场调研以及以往经验预计该产品的退货可能性为 10%。至年末尚未发生退货。诺奇公司进行了如下处理：

借：应收账款 1740

贷：主营业务收入 1500

应交税费——应交增值税（销项税额）240

借：主营业务成本 1125

贷：库存商品 1125

期末，诺奇公司按照应收账款的 5% 计提坏账准备：

借：信用减值损失 87

贷：坏账准备 87

其他资料：诺奇公司适用的增值税税率为 16%。假定诺奇公司对其持有的投资性房地产均采用成本模式进行后续计量。假定不考虑所得税费用等其他因素。不考虑“以前年度损益调整”结转计入留存收益的处理。

要求：根据资料（1）至（5），逐项判断诺奇公司会计处理是否正确，并简要说明判断的理由。对于不正确的会计处理，编制相应的更正分录。

【正确答案】 资料（1）中的处理不正确。

理由：固定资产使用寿命的预期数与原先的估计没有重大差异，不应改变固定资产的预计使用年限。（0.5 分）

2×18 年该设备实际计提折旧 = $(2700 - 675) \div (15 - 3) = 168.75$ （万元）

2×18 年该设备应计提折旧 = $2700 \div 12 = 225$ （万元）

2×18 年该设备少计提折旧 = $225 - 168.75 = 56.25$ （万元）

更正分录为：

借：以前年度损益调整——调整主营业务成本 $(56.25 \times 80\%)$ 45

库存商品 $(56.25 \times 20\%)$ 11.25

贷：累计折旧 56.25（0.5 分）

资料（2）中的处理不正确。

理由：诺奇公司对投资性房地产采用成本模式计量，所以将商品房改为出租用房时应按照其账面价值作为投资性房地产的入账价值，期末不确认公允价值变动，但要按期计提折旧。

（0.5 分）

更正分录为：

借：其他综合收益 3000

贷：投资性房地产 3000（0.5 分）

借：以前年度损益调整——调整公允价值变动损益 3000

贷：投资性房地产——公允价值变动 3000（0.5 分）

借：以前年度损益调整——调整其他业务成本 $(27000/50 \times 11/12)$ 495

贷：投资性房地产累计折旧 495（0.5 分）

资料（3）中的处理不正确。

理由：按会计准则规定，企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目；期末，企业应将“研发支出——费用化支出”的余额转入“管理费用”科目；研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应将“研发支出——资本化支出”的余额转入“无形资产”科目。（0.5分）

更正分录为：

借：以前年度损益调整——调整管理费用 202.5

贷：研发支出——费用化支出 202.5（0.5分）

资料（4）中的处理不正确。（0.5分）

理由：收回租赁期满的商铺用于重新装修后继续对外出租，需要将收回的商铺转入“投资性房地产——在建”科目，完工并达到预定可使用状态的商铺作为投资性房地产列报。（0.5分）

更正分录为：

借：投资性房地产——在建 6000

贷：在建工程 6000（0.5分）

借：投资性房地产——在建 4500

贷：以前年度损益调整——调整管理费用 4500（0.5分）

资料（5）中的处理不正确。

理由：对于附有销售退货条款的销售，企业应当在客户取得相关资产控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额确认为授予，按照预期因销售退回而将退还的金额确认为负债；同时按照预期将退回的商品转让时的价值扣除收回该商品预计发生的成本后的余额确认为一项资产，按照所转让商品时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。（0.5分）

更正分录为：

借：以前年度损益调整——调整主营业务收入（ $1500 \times 10\%$ ） 150

贷：预计负债 150（1分）

借：应收退货成本 112.5

贷：以前年度损益调整——调整主营业务成本 112.5（0.5分）

4.（本小题10分，可以选用中文或英文解答，如使用英文解答，须全部使用英文，答

题正确的，增加 5 分，最高得分为 15 分。) 甲公司适用的所得税税率为 25%。在 2×11 年度的财务会计报告批准报出之前，发现甲公司有如下事项的会计处理不正确。

(1) 甲公司 2×11 年 1 月 1 日用银行存款 800 万元购入 C 公司 25% 的股权，并对 C 公司具有重大影响，但甲公司对 C 公司的投资采用成本法核算。C 公司 2×11 年 1 月 1 日的所有者权益账面价值为 3 500 万元，可辨认净资产的公允价值为 3 800 万元，其差额 300 万元为存货评估增值；至 2×11 年末，投资时 C 公司评估增值的存货已经对外销售 50%。2×11 年 C 公司实现净利润为 9000 万元。

甲公司 2×11 年 1 月 1 日的会计处理如下：

借：长期股权投资——C 公司 800

贷：银行存款 800

2×11 年甲公司对 C 公司的投资未进行其他会计处理。假定按权益法调整净利润时不考虑所得税影响。

(2) B 公司为甲公司的第二大股东，持有甲公司 20% 的股份，计 1 800 万股。因 B 公司欠甲公司 5 000 万元，逾期未偿还，甲公司于 2×11 年 4 月 1 日向人民法院提出申请，要求该法院采取诉前保全措施，保全 B 公司所持有的甲公司法人股。同年 9 月 29 日，人民法院向甲公司送达民事裁定书同意上述申请。

甲公司于 9 月 30 日对 B 公司提起诉讼，要求 B 公司偿还欠款。至 2×11 年 12 月 31 日，此案尚在审理中。甲公司经估计该诉讼案件很可能胜诉，并可从保全的 B 公司所持甲公司股份的处置收入中收回全部欠款，甲公司调整了应交所得税费用。

甲公司于 2×11 年 12 月 31 日进行会计处理如下：

借：其他应收款 5 000

贷：营业外收入 5 000

(3) 该企业 2×11 年 6 月 1 日该企业发布增资配股公告，向截至 2×10 年 6 月 30 日(股权登记日) 所有登记在册的老股东配股，配股比例为每 5 股配 1 股，配股价格为每股 5 元，除权交易基准日为 2×11 年 7 月 1 日。假定行权前一日的市价为每股 11 元。

其他资料：2×10 年年初，甲公司发行在外的普通股股数为 6 000 万元，未发生其他股数变动事项。2×10 年基本每股收益为 2.2 元。

2×11 年归属于普通股股东的净利润为 14 400 万元。

假定甲公司发生的可抵扣暂时性差异预计在未来 3 年内能够转回，长期股权投资期末采用账面价值与可收回金额孰低计价。不考虑除所得税以外的其他相关税费。甲公司按净利润

10%提取法定盈余公积，按净利润的 5%提取任意盈余公积。税法规定允许调整甲公司 2×11 年的应交所得税。

要求：

(1) 根据资料 (1)、(2)，判断甲公司的会计处理是否正确，如果不正确的，编制相关的更正分录。

(2) 计算 2×11 年度的基本每股收益以及比较利润表中基本每股收益。

【正确答案】(1) 资料 (1) 甲公司的会计处理不正确。(1 分) 更正分录为：

借：长期股权投资——C 公司（投资成本） 950

贷：长期股权投资——C 公司 800

以前年度损益调整——调整营业外收入 150 (1 分)

借：长期股权投资——C 公司（损益调整） $[(9\,000 - 300 \times 50\%) \times 25\%]$ 2 212.5

贷：以前年度损益调整——调整投资收益 2 212.5 (1 分)

资料 (2) 甲公司的会计处理不正确。(1 分) 或有资产不符合资产的确认条件，不应确认。

借：以前年度损益调整——调整营业外收入 5 000

贷：其他应收款 5 000 (1 分)

借：应交税费——应交所得税 $(5\,000 \times 25\%)$ 1 250

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 1 250 (1 分)

(1) The accounting treatment of Company Jia is incorrect. (1 point)

The adjusting entry is:

Dr : Long-term equity investment——Company C (investment cost) 950

Cr : Long-term equity investment —— Company C

800

Prior year G/L adjustments——adjustment of non-operating income

150 (2 point)

Dr : Long-term equity investment——C Corp. (G/L adjustments) $[(9\,000 - 300 \times 50\%) \times 25\%]$ 2 212.5

Cr: Prior year G/L adjustments —— adjustment of investment income

2 212.5 (2 point)

(2) The accounting treatment of Company Jia is incorrect. (1 point)
Contingent assets cannot be recognized for failure of meeting the revenue recognition rules.

Dr: Prior year G/L adjustments——adjustment of non-operating income 5000

Cr: Other accounts receivable 5000 (2 point)

Dr: Taxes payable——Income tax payable (5 000×25%) 1 250

Cr: Prior year G/L adjustments——adjustment of income tax expenses 1250
(2 point)

(2) 甲公司因发生上述差错更正, 应调增净利润的金额=150+2 212.5-5 000+1 250=-1 387.5 (万元)。(0.5 分) 根据差错更正调整后, 甲公司 2×10 年的基本每股收益= $(2.2 \times 6\,000 - 1\,387.5) / 6\,000 = 1.97$ (元)。(0.5 分)

每股理论除权价格= $(11 \times 6\,000 + 5 \times 6\,000 / 5) / (6\,000 + 6\,000 / 5) = 10$ (元) (0.5 分)

调整系数= $11 \div 10 = 1.1$ (0.5 分)

因配股重新计算的 2×10 年度基本每股收益= $1.97 \div 1.1 = 1.79$ (元) (1 分)

2×11 度基本每股收益= $14\,400 \div (6\,000 \times 1.1 \times 6/12 + 7\,200 \times 6/12) = 2.09$ (元) (1 分)

Company Jia should adjust net income because of the adjustments mentioned above equals $150 + 2\,212.5 - 5\,000 + 1\,250 = -1\,387.5$ (in tenthousand Yuan) (1 point)

After the adjusting journal entries have been recorded, the basic EPS of Company Jia equals in 20×0 $(2.2 \times 6\,000 - 1\,387.5) / 6\,000 = 1.97$ (Yuan) (1 point)

Price per share divided by outstanding shares equals $(11 \times 6\,000 + 5 \times 6\,000 / 5) / (6\,000 + 6\,000 / 5) = 10$ (Yuan) (1 point)

Adjustment index is $11 \div 10 = 1.1$

Recalculated EPS because of the reissuance in year 2×10 is $1.97 \div 1.1 = 1.79$ (Yuan) (1 point)

EPS in year 2×11 is $14\,400 \div (6\,000 \times 1.1 \times 6/12 + 7\,200 \times 6/12) = 2.09$ (Yuan) (1 point)

5. 甲公司 20×3 年利润总额为 6 000 万元, 适用的所得税税率为 15%。20×3 年 1 月 1 日递延所得税资产 (全部为交易性金融资产的公允价值变动) 为 15 万元; 递延所得税负债

(全部为固定资产折旧)为 11.25 万元。根据税法规定自 20×4 年 1 月 1 日起甲公司不再属于高新技术企业,同时该公司适用的所得税税率变更为 25%。20×3 涉及所得税会计的交易或事项如下:

(1) 20×3 年 1 月 1 日甲公司购入当日发行的国债 300 万元,利率 4%,每年末付息,期限为 5 年,支付价款 297 万元,另支付手续费 3 万元,划分为以摊余成本计量的金融资产。当年末此债券公允价值为 320 万元。

税法规定,购入国债取得的利息收入免税。

(2) 20×3 年 12 月 31 日,甲公司持有的交易性金融资产的公允价值为 2 200 万元,该交易性金融资产是甲公司在 20×2 年 4 月 20 日,以 2 000 万元自股票市场购入的,20×2 年 12 月 31 日,该交易性金融资产的公允价值为 1 900 万元。

税法规定,交易性金融资产持有期间公允价值变动金额不计入应纳税所得额,待出售或结算时一并计入应纳税所得额。

(3) 甲公司有一项固定资产,20×3 年末可收回金额为 450 万元。该固定资产是甲公司在 20×2 年 6 月 30 日,以 500 万元的价格购入的,预计该固定资产使用年限为 10 年,采用直线法计提折旧,净残值为 0。

税法规定,该项固定资产应采用双倍余额递减法计提折旧,折旧年限为 5 年,净残值为 0。

(4) 20×3 年 12 月 10 日,由于甲公司为丙公司提供了一项债务担保,丙公司没有能力偿还贷款因而甲公司被 A 银行起诉,要求甲公司承担连带责任 500 万元。至 12 月 31 日,该诉讼尚未判决。法律顾问认为甲企业很可能需要承担担保支出 400 万元。

税法规定,企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除。

甲公司预计在未来期间有足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。

要求:

(1) 计算 20×3 年甲公司应纳税所得额,以及当年可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异的期末余额。

(2) 计算 20×3 年甲公司当年应确认的应交所得税、递延所得税资产以及递延所得税负债的金额。

(3) 编制 20×3 年甲公司确认应交所得税和递延所得税的会计分录。

【正确答案】(1) 20×3 年甲公司的应纳税所得额=6 000 (利润总额) - 300×4% (事项 1 国债利息收入) - (2 200-1 900) (事项 2 交易性金融资产公允价值变动) + 500/10

$-[500 \times 2/5/2 + (500 - 200) \times 2/5/2]$ (事项 3 固定资产折旧的调整) $+ 400$ (事项 4) $= 5\,978$ (万元) (1 分)

产生应纳税暂时性差异的为事项 (2) 和事项 (3):

事项 (2), 交易性金融资产期末账面价值 $= 2\,200$ (万元), 计税基础 $= 2\,000$ (万元); (0.5 分)

事项 (3), 固定资产期末账面价值 $= 500 - 500/10 \times 1.5 = 425$ (万元), 计税基础 $= 500 - 500 \times 2/5 - (500 - 500 \times 2/5) \times 2/5/2 = 240$ (万元); (0.5 分)

因此, 20×3 年甲公司的可抵扣暂时性差异期末余额 $= 0$ (万元) (1 分)

20×3 年甲公司的应纳税暂时性差异期末余额 $= (2\,200 - 2\,000) + (425 - 240) = 385$ (万元) (1 分)

(2) 20×3 年甲公司当年应确认的应交所得税 $= 5\,978 \times 15\% = 896.7$ (万元) (1 分)

20×3 年甲公司当年应确认的递延所得税资产 $= 0 \times 25\% - 15 = -15$ (万元) (1 分)

20×3 年甲公司当年应确认的递延所得税负债 $= 385 \times 25\% - 11.25 = 85$ (万元) (1 分)

(3) 相关会计处理:

借: 所得税费用 896.7

贷: 应交税费——应交所得税 896.7 (1 分)

借: 所得税费用 15

贷: 递延所得税资产 15 (1 分)

借: 所得税费用 85

贷: 递延所得税负债 85 (1 分)

二、综合题

1. 甲公司是一家专门从事电梯设计、研发、生产制造、安装、维护为一体的制造企业。

(1) 20×7 年 1 月, 甲公司与丁公司签订合同, 为丁公司办公楼的电梯提供维护服务, 合同期限为三年, 丁公司每年向甲公司支付维护费 5 万元 (假定该价格反映了合同开始日该项服务的单独售价)。在 20×8 年 12 月, 甲公司和丁公司对合同进行了变更, 将第三年的维护费调整为 4 万元 (假定该价格反映了合同变更日该项服务的单独售价), 同时以 11 万元的价格将合同期限延长三年 (假定该价格不反映合同变更日该三年服务的单独售价), 即每年的维护费为 3.67 万元, 于每年年初支付。

(2) 20×8 年 9 月, 甲公司与乙公司签订合同, 销售 10 部电梯, 合同总金额为 500 万

元，甲公司预计的合同总成本为 400 万元，根据乙公司的施工进度，预计到 20×9 年 3 月份才会安装电梯，且乙公司施工现场存放空间有限，双方约定甲公司在 20×9 年按照乙公司的指令发货，并将电梯运送至乙公司指定的地点。由于该电梯属于专门为乙公司设计的产品，甲公司在向乙公司交付该电梯前，不能将其提供给其他客户。合同签订日，甲公司收到合同价款 500 万元。

(3) 20×8 年 10 月，甲公司与丙公司签订合同，销售一部特制观光电梯，并根据丙公司的实际环境提供安装服务并对其进行定制化修改，直至丙公司完成验收。合同总金额为 80 万元，合同总成本为 60 万元（包括安装人工服务费用 5 万元），安装服务市场价格为 10 万元。合同签订日丙公司支付定金 20 万元。20×8 年 12 月，甲公司生产完工，预计在 20×9 年 1 月份运送到丙公司并予以安装。

20×9 年 1 月份完成安装，丙公司验收完成，同日支付剩余合同价款 60 万元。

不考虑增值税等其他因素。

要求：

- (1) 根据资料 (1)，说明甲公司如何确认收入。
- (2) 根据资料 (2)，判断 20×8 年甲公司是否可以确认收入，并说明理由。
- (3) 根据资料 (3)，判断 20×8 年甲公司是否可以确认收入，并说明理由。
- (4) 根据资料 (3)，识别合同中的单项履约义务，说明理由，并编制相关的会计分录。

【正确答案】(1) 由于甲公司向丁公司提供的是一系列实质相同且模式相同的、可明确区分的服务，因此将其作为单项履约义务。合同变更前，甲公司每年确认收入 5 万元。在合同变更日，由于新增的三年维护服务的价格不能反映该项服务在合同变更时的单独售价，因此该项合同变更不能作为单独的合同进行会计处理，由于在剩余合同期间需提供的服务与已提供的服务是可明确区分的，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同中未履约的部分与合同变更合并为一份新合同进行会计处理。该新合同的合同期限为四年，对价为 15 万元，新合同中甲公司每年确认收入 3.75 万元。(3 分)

(2) 20×8 年甲公司可以确认收入；(1 分) 理由：甲公司根据合同已经就销售商品向乙公司收款，只是由于乙公司没有足够的存放空间以及生产进度原因延迟收货，即“售后代管商品”。因此甲公司需要在合同签订日确认收入。(2 分)

(3) 20×8 年甲公司不可以确认收入；(1 分) 理由：合同规定甲公司需要提供安装服务，且该观光电梯是特制产品，在丙公司完成验收前，甲公司不能认为已经将该商品的控制权转移给丙公司。(2 分)

(4) 该合同中只存在一项单项履约义务。(1 分) 理由: 甲公司向丙公司销售一部电梯, 但是在安装过程中需要根据实际情况对其进行定制化重大修改, 因此转让电梯的承诺与提供安装服务的承诺在合同层面是不可区分的。(2 分)

20×8 年:

借: 银行存款 20

贷: 合同负债 20 (2 分)

20×9 年:

借: 银行存款 60

合同负债 20

贷: 主营业务收入 80 (2 分)

借: 主营业务成本 60

贷: 库存商品 55

应付职工薪酬 5 (2 分)

2. A 公司为我国境内上市公司, 2×16 年至 2×17 年发生下列交易或事项:

(1) 2×16 年 1 月 1 日, A 公司以一项公允价值模式计量的投资性房地产为对价取得上市公司 B 公司的 2% 的股权。该项投资性房地产的账面价值为 500 万元 (成本 450 万元, 公允价值变动 50 万元), 公允价值 600 万元。A 公司与 B 公司不存在关联方关系。A 公司将对 B 公司的投资作为其他权益工具投资核算。2×16 年末, 其他权益工具投资的公允价值为 800 万元。

(2) 2×17 年 1 月 1 日, A 公司又以现金 2000 万元向 B 公司大股东收购 B 公司 50% 的股权, 相关手续于当日完成。假设 A 公司购买 B 公司 2% 的股权和后续购买 50% 的股权不构成“一揽子交易”, A 公司取得 B 公司控制权之日为 2×17 年 1 月 1 日, B 公司可辨认净资产的公允价值为 2800 万元。购买日, A 公司原其他权益工具投资的公允价值为 800 万元。A 公司与 B 公司原股东不存在关联方关系, 不考虑相关税费等其他因素影响。

(3) 2×16 年 7 月 1 日, A 公司以现金 1000 万元自非关联方处取得了 C 公司 20% 的股权, 并能够对其施加重大影响。当日, C 公司可辨认净资产公允价值与账面价值均为 4500 万元。2×16 年 C 公司实现净利润 1000 万元 (假定 C 公司每月的利润都是平均的), 10 月 1 日 C 公司处置一项其他债权投资, 账面价值 600 万元 (其中: 成本为 500 万元; 公允价值变动 100 万元, 且均为以前年度确认的), 该处置损益已包含在净利润当中, 本年无其他所有者权益变动。

(4) 2×17 年 1 月 1 日, A 公司另支付现金 2500 万元, 自另一非关联方处取得 C 公司 40% 股权, 并取得对 C 公司的控制权。购买日, A 公司原持有的对 C 公司的 20% 的股权公允价值为 1250 万元。C 公司可辨认净资产公允价值为 5000 万元。假设 A 公司购买 C 公司 20% 股权和后续购买 40% 的股权的交易不构成“一揽子交易”。以上交易的相关手续均于当日完成。

其他资料: A 公司按照净利润的 10% 提取法定盈余公积, 不提取任意盈余公积; 不考虑相关税费等其他因素影响。

要求:

(1) 根据资料 (1), 编制 A 公司取得 B 公司 2% 股权的相关会计分录;

(2) 根据资料 (2), 计算长期股权投资的初始投资成本, 并编制 A 公司取得 B 公司控制权日的相关会计分录;

(3) 根据资料 (3), 编制 A 公司取得 C 公司 20% 股权以及按照权益法后续计量的相关会计分录;

(4) 根据资料 (4), 计算 A 公司取得 C 公司控制权时的初始投资成本, 并编制 A 公司取得 C 公司控制权的相关会计分录。

【正确答案】

(1) 取得 B 公司 2% 的股权:

借: 其他权益工具投资——成本 600

贷: 其他业务收入 600 (1 分)

借: 其他业务成本 500

贷: 投资性房地产——成本 450

——公允价值变动 50 (1 分)

借: 公允价值变动损益 50

贷: 其他业务成本 50 (1 分)

(2) 购买日前, A 公司持有对 B 公司的股权投资作为其他权益工具投资进行会计处理, A 公司原持有其他权益工具投资的账面价值为 800 万元, 等于购买日的公允价值;

本次追加投资应支付对价的公允价值为 2000 万元;

因此, 购买日应确认长期股权投资初始投资成本 = $2000 + 800 = 2800$ (万元)。(2 分)

购买日前 A 公司原持有其他权益工具投资相关的其他综合收益 = $800 - 600 = 200$ (万元), 购买日应转入留存收益。

A 公司取得 B 公司控制权日的相关分录是:

借：长期股权投资 2800

贷：其他权益工具投资——成本 600

——公允价值变动 200

银行存款 2000（1分）

借：其他综合收益 200

贷：盈余公积 20

利润分配 180（1分）

（3）取得C公司20%的股权：

借：长期股权投资——投资成本 1000

贷：银行存款 1000（2分）

长期股权初始投资成本 1000 万元大于被投资单位可辨认净资产公允价值份额 900 万元（ $4500 \times 20\%$ ），因此差额作为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。

按照权益法后续计量，应调整长期股权投资账面价值并确认投资收益的金额 = $1000/2 \times 20\% = 100$ （万元），应调整长期股权投资账面价值并确认其他综合收益的金额 = $-100 \times 20\% = -20$ （万元）

因此权益法后续计量的分录：

借：长期股权投资——损益调整 100

其他综合收益 20

贷：长期股权投资——其他综合收益 20

投资收益 100（4分）

（4）购买日前，A公司持有C公司的投资作为联营企业进行会计核算，购买日前A公司原持有股权的账面价值 = $1000 + 100 - 20 = 1080$ （万元）；（1分）

本次投资应支付对价的公允价值为 2500 万元；

A公司取得C公司股权的初始投资成本 = $1080 + 2500 = 3580$ （万元）。（1分）

A公司取得C公司控制权的相关会计分录：

借：长期股权投资 2500

贷：银行存款 2500（1分）

借：长期股权投资 1080

长期股权投资——其他综合收益 20

贷：长期股权投资——投资成本 1000

——损益调整 100（2 分）

【答案解析】购买日前 A 公司原持有股权相关的其他综合收益 20 万元在购买日个别报表中不进行会计处理。

3. A 股份有限公司（以下简称“A 公司”）为一般工业企业，适用的所得税税率为 25%，按净利润的 10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。假定对于会计差错，税法允许调整应交所得税。A 公司 2×17 年度财务会计报告于 2×18 年 3 月 20 日批准对外报出，2×17 年度的所得税汇算清缴在 2×18 年 3 月 20 日完成。A 公司在 2×18 年度发生或发现如下事项。

（1）A 公司于 2×15 年 1 月 1 日起计提折旧的一台管理用机器设备，原价为 200 万元，预计使用年限为 10 年（不考虑净残值因素），按直线法计提折旧。由于技术进步的原因，从 2×18 年 1 月 1 日起，A 公司决定将原估计的使用年限改为 7 年，同时改按年数总和法计提折旧（本事项不考虑与税法的差异）。

（2）A 公司有一项投资性房地产，此前采用成本模式进行后续计量，至 2×18 年 1 月 1 日，该办公楼的原价为 4000 万元，已提折旧 240 万元，已提减值准备 100 万元。2×18 年 1 月 1 日，A 公司决定采用公允价值模式对出租的办公楼进行后续计量。该办公楼于变更日的公允价值为 3800 万元。假定 2×17 年 12 月 31 日前无法取得该办公楼的公允价值。2×18 年 1 月 1 日该办公楼的计税基础为 3760 万元。2×18 年 12 月 31 日，A 公司根据当前市场上相同或相似办公楼的市场价格估计该办公楼的公允价值为 3850 万元。

（3）A 公司 2×18 年 1 月 1 日发现其自行建造的办公楼尚未办理结转固定资产手续。该办公楼已于 2×17 年 6 月 30 日达到预定可使用状态，并投入使用，A 公司未按规定在 6 月 30 日办理竣工结算及结转固定资产的手续。2×17 年 6 月 30 日该在建工程的科目余额为 1000 万元；2×17 年 12 月 31 日该在建工程的科目余额为 1095 万元，其中包括建造该办公楼相关专门借款在 2×17 年 7 月至 12 月期间发生的利息 25 万元，应计入管理费用的支出 70 万元。

该办公楼竣工结算的建造成本为 1000 万元，A 公司预计该办公楼使用年限为 50 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

（4）A 公司利润分享计划规定：根据公司利润情况，销售部门的员工享有公司上年净利润 3%的奖励且在上一个年度期间为 A 公司提供的服务。A 公司 2×18 年 2 月 18 日委托中

投资性房地产——公允价值变动 200

2×18 年 12 月 31 日，确定其公允价值变动：

借：投资性房地产——公允价值变动 50

贷：公允价值变动损益 (3850-3800) 50

事项三：

结转固定资产并进行 2×17 年下半年应计提折旧的调整：

借：固定资产 1000

贷：在建工程 1000

借：以前年度损益调整——调整管理费用 10

贷：累计折旧 (1000/50/2) 10

借：以前年度损益调整——调整财务费用 25

——调整管理费用 70

贷：在建工程 95

借：应交税费——应交所得税 (105×25%) 26.25

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 26.25

借：利润分配——未分配利润 78.75

贷：以前年度损益调整 78.75

借：盈余公积 7.88

贷：利润分配——未分配利润 7.88

【思路点拨】企业应该于在建工程达到预定可使用状态时转入固定资产，并自下月开始计提折旧，即使没有进行竣工决算，也需要结转。

2×18 年应计提的折旧金额=1000/50=20（万元）

借：管理费用 20

贷：累计折旧 20

事项四：对于企业的短期利润分享计划，企业应当在满足相关条件时，确认应付职工薪酬并计入 2×17 年提供的服务期间的销售费用。更正分录为：

借：以前年度损益调整 300

贷：销售费用 300

借：应交税费——应交所得税 (300×25%) 75

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用 75

借：利润分配——未分配利润 225

贷：以前年度损益调整 (300-75) 225

借：盈余公积 22.5

贷：利润分配——未分配利润 22.5

4. 甲公司为上市公司。为提高市场占有率及实现多元化经营，甲公司进行了一系列投资和资本运作。

(1) 甲公司于 20×0 年 10 月 2 日与乙公司的控股股东丙公司签订股权转让协议，主要内容如下：

①以乙公司 20×0 年 10 月 30 日经评估确认的净资产为基础，甲公司以其投资性房地产和无形资产作为合并对价支付给乙公司的原股东丙公司，取得了乙公司 75% 的股权。

甲公司拟长期持有乙公司的股权，没有出售计划。甲公司与丙公司不具有关联方关系。

②该合并合同于 20×1 年 1 月 1 日已获股东大会通过，并于当日办理了股权登记手续，当日甲公司投资性房地产的账面价值为 5 000 万元（原值为 6 000 万元，已计提折旧 1 000 万元），公允价值为 5 700 万元，不考虑处置投资性房地产的相关税费；无形资产的原值 3 600 万元，已计提摊销额 600 万元，公允价值为 3 300 万元，不考虑处置无形资产相关的税费。

20×1 年 1 月 1 日乙公司的可辨认净资产的账面价值为 10 500 万元，其中，股本为 5 000 万元，资本公积为 4 000 万元，其他综合收益 500 万元，盈余公积为 100 万元，未分配利润为 900 万元。乙公司可辨认净资产公允价值为 10 600 万元，乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值存在的差异由以下事项产生：

	评 估 增 值/减值	备注
存 货	增值 500 万元	截至 20×1 年 12 月 31 日购买日发生的评估增值的存货全部对外销售
应 收 账 款	减值 200 万元	截至 20×1 年末，应收账款按购买日评估确认的金额收回，评估确认的坏账已核销
管 理 用 固定资 产	增值 100 万元	预计剩余使用年限为 10 年，采用直线法计提折旧，不考虑净残值
或 有 负	增值 300	存在一项未决诉讼，乙公司未确认预计负债，

债		截至 20×1 年末, 乙公司胜诉, 不需要支付任何款项
---	--	------------------------------

(2) 甲公司 20×1 年 5 月 15 日从乙公司购进需安装设备一台, 用于公司行政管理, 设备含税价款 870 万元 (增值税税率 16%), 以银行存款支付, 另付第三方运费和安装费 75 万元, 6 月 18 日投入管理部门使用。该设备系乙公司生产, 其成本为 600 万元。甲公司对该设备采用直线法计提折旧, 预计使用年限为 5 年, 预计净残值为零。

(3) 20×1 年 1 月 1 日, 乙公司按照 961 万元的价格发行公司债券, 面值为 1 100 万元, 年末按票面利率 3% 计提利息, 下年年初支付。该债券在第五年兑付 (不得提前兑付) 本金及最后一期利息。甲公司于发行当日全额购买了乙公司所发行的该项债券, 确认为以摊余成本计量的金融资产, 债券的面值 1 100 万元, 实际支付价款为 961 万元, 不考虑交易费用, 实际利率为 6%。

(4) 乙公司 20×1 年度实现净利润 3 010 万元 (均由投资者享有)。20×1 年度末乙公司计提法定盈余公积 301 万元。乙公司 20×1 年因持有其他债权投资公允价值变动计入其他综合收益的金额为 100 万元 (已经扣除所得税影响)。20×1 年度乙公司宣告分配现金股利 510 万元。

(5) 乙公司 20×2 年度实现净利润 4 110 万元 (均由投资者享有)。20×2 年度末乙公司计提法定盈余公积 411 万元。乙公司 20×2 年因持有其他债权投资公允价值变动计入其他综合收益的金额为 200 万元 (已经扣除所得税影响)。20×2 年乙公司宣告分配现金股利 1 410 万元。

(6) 20×3 年 1 月 3 日甲公司出售乙公司 70% 的股权, 出售后甲公司对乙公司的持股比例为 5%, 无法控制乙公司, 甲公司将剩余股权作为其他权益工具投资核算。出售价款为 16 800 万元, 剩余股权在丧失控制权日的公允价值为 1 200 万元。

(7) 各公司适用的所得税税率均为 25%, 预计在未来期间不会发生变化; 预计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。乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础相同, 固定资产折旧方法、折旧年限、净残值, 税法与会计处理相同。在合并财务报表层面出现的暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债确认条件。假定不考虑逆流交易对持续计算可辨认净资产价值的影响。

要求:

(1) 判断甲公司对乙公司合并所属类型, 简要说明理由;

- (2) 计算 20×1 年 1 月 1 日的合并成本并编制投资时的会计分录；
- (3) 计算 20×1 年 1 月 1 日购买日合并商誉，编制购买日合并财务报表的调整抵销分录；
- (4) 分别编制 20×1 年 12 月 31 日和 20×2 年 12 月 31 日合并报表全部调整抵销分录；（包括合并现金流量表的抵销）
- (5) 编制 20×3 年 1 月 3 日甲公司个别报表中与处置乙公司股权相关的会计分录；
- (6) 计算甲公司 20×3 年 1 月 3 日丧失控制权日在合并财务报表中确认的处置投资收益，并编制合并报表中与确认的处置投资收益相关调整分录。

【正确答案】

(1) 属于非同一控制下的企业合并。(0.5 分) 理由：甲公司与丙公司在交易前不存在任何关联方关系。(0.5 分)

(2) 合并成本 = 5 700 + 3 300 = 9 000 (万元) (0.5 分)

借：长期股权投资 9 000

 累计摊销 600

贷：其他业务收入 5 700

 无形资产 3 600

 资产处置损益 [3 300 - (3 600 - 600)] 300 (1 分)

借：其他业务成本 5 000

 投资性房地产累计折旧 1 000

贷：投资性房地产 6 000 (0.5 分)

(3) 合并商誉 = 9 000 - 10 600 × 75% = 1 050 (万元) (0.5 分)

借：存货 500

 固定资产 100

贷：资本公积 100

 应收票据及应收账款 200

 预计负债 300 (0.5 分)

借：股本 5 000

 资本公积 4 100

 其他综合收益 500

 盈余公积 100

未分配利润——年末 900

商誉 1 050

贷：长期股权投资 9 000

少数股东权益 $(10\ 600 \times 25\%) 2\ 650$ (1 分)

(4)

20×1 年 12 月 31 日	20×2 年 12 月 31 日
①固定资产价值包含未实现内部交易及现金流量表的抵销分录	①固定资产价值包含未实现内部交易及现金流量表的抵销分录
借：营业收入 $(870/1.16) 750$ 贷：营业成本 600 固定资产——原价 150 (0.25 分)	借：未分配利润——年初 150 贷：固定资产——原价 150
借：固定资产——累计折旧 $(150 \div 5 \times 6/12) 15$ 贷：管理费用 15 (0.25 分)	借：固定资产——累计折旧 45 贷：未分配利润——年初 15 管理费用 $(150 \div 5) 30$ (0.5 分)
借：少数股东权益 $[(150 - 15) \times 25\%] 33.75$ 贷：少数股东损益 33.75 (0.25 分)	借：少数股东权益 33.75 贷：未分配利润——年初 33.75 借：少数股东损益 $(30 \times 25\%) 7.5$ 贷：少数股东权益 7.5 (0.25 分)
借：递延所得税资产 33.75 贷：所得税费用 $[(150 - 15) \times 25\%] 33.75$ (0.25 分)	借：递延所得税资产 $[(150 - 45) \times 25\%] 26.25$ 所得税费用 7.5 贷：未分配利润——年初 33.75 (0.5 分)
借：少数股东损益 $(33.75 \times 25\%) 8.44$ 贷：少数股东权益 8.44 (0.25 分)	借：未分配利润——年初 8.44 贷：少数股东权益 8.44 借：少数股东权益 $(7.5 \times 25\%) 1.875$ 贷：少数股东损益 1.875 (0.25 分)
借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 870 贷：销售商品、提供劳务收到的现金 870 (0.5 分)	

②将子公司账面价值调整为公允价值相关调整分录	②将子公司账面价值调整为公允价值相关调整分录
借：存货 500 固定资产 100 贷：资本公积 100 应收票据及应收账款 200 预计负债 300	借：存货 500 固定资产 100 贷：资本公积 100 应收票据及应收账款 200 预计负债 300
借：营业成本 500 管理费用（100/10）10 应收票据及应收账款 200 预计负债 300 贷：存货 500 固定资产——累计折旧 10 信用减值损失 200 营业外支出 300（0.5分）	借：未分配利润——年初 500 未分配利润——年初 10 应收票据及应收账款 200 预计负债 300 贷：存货 500 固定资产 10 未分配利润——年初 200 未分配利润——年初 300（0.5分）
	借：管理费用（100/10）10 贷：固定资产——累计折旧 10（0.25分）
③按照权益法调整长期股权投资的调整分录，并计算调整后的长期股权投资账面价值	③按照权益法调整长期股权投资的调整分录，并计算调整后的长期股权投资账面价值
调整后的净利润 $=3\ 010-500-10+200+300$ $=3\ 000$ （万元） 确认投资收益 $=(3\ 000-510)\times 75\%=1\ 867.5$ （万元） 确认其他综合收益 $=100\times 75\%=75$ （万元） 借：长期股权投资 1 942.5 贷：投资收益 1 867.5 其他综合收益 75（0.5分） 调整后的长期股权投资 $=9\ 000+1\ 942.5=10\ 942.5$	借：长期股权投资 1 942.5 贷：未分配利润——年初 1 867.5 其他综合收益 75

942.5 (万元)	
	<p>乙公司调整后净利润 = $4\,110 - 10 = 4\,100$ (万元)</p> <p>确认投资收益 = $(4\,100 - 1\,410) \times 75\% = 2\,017.5$ (万元)</p> <p>确认其他综合收益 = $200 \times 75\% = 150$ (万元)</p> <p>借: 长期股权投资 2 167.5</p> <p> 贷: 投资收益 2 017.5</p> <p> 其他综合收益 150 (0.5 分)</p> <p>调整后的长期股权投资 = $9\,000 + 1\,942.5 + 2\,167.5 = 13\,110$ (万元)</p>
④长期股权投资与乙公司所有者权益的抵销分录	④长期股权投资与乙公司所有者权益的抵销分录
<p>借: 股本 5 000</p> <p> 资本公积 4 100</p> <p> 其他综合收益 (500 + 100) 600</p> <p> 盈余公积 (100 + 301) 401</p> <p> 未分配利润——年末</p> <p> $(900 + 3\,000 - 301 - 510) 3\,089$</p> <p> 商誉 1 050</p> <p> 贷: 长期股权投资 10 942.5</p> <p> 少数股东权益 $(13\,190 \times 25\%) 3\,297.5$</p> <p> (0.5 分)</p>	<p>借: 股本 5 000</p> <p> 资本公积 4 100</p> <p> 其他综合收益 (600 + 200) 800</p> <p> 盈余公积 (401 + 411) 812</p> <p> 未分配利润——年末</p> <p> $(3\,089 + 4\,100 - 411 - 1\,410) 5\,368$</p> <p> 商誉 1 050</p> <p> 贷: 长期股权投资 13 110</p> <p> 少数股东权益 $(16\,080 \times 25\%) 4\,020$ (0.5 分)</p>
⑤投资收益与利润分配的抵销分录	⑤投资收益与利润分配的抵销分录
<p>借: 投资收益 $(3\,000 \times 75\%) 2\,250$</p> <p> 少数股东损益 750</p> <p> 未分配利润——年初 900</p> <p> 贷: 未分配利润——本年提取盈余公积</p> <p>301</p>	<p>借: 投资收益 $(4\,100 \times 75\%) 3\,075$</p> <p> 少数股东损益 1 025</p> <p> 未分配利润——年初 3 089</p> <p> 贷: 未分配利润——本年提取盈余公积 411</p> <p> ——本年利润分配 1 410</p>

——本年利润分配 510 ——年末 3 089 (0.5 分)	——年末 5 368 (0.5 分)
⑥内部债券业务的抵销分录	⑥内部债券业务的抵销分录
借：应付债券 985.66 贷：债权投资 $(961 + 961 \times 6\% - 1\ 100 \times 3\%)$ 985.66 (0.25 分)	借：应付债券 1 011.8 贷：债权投资 $(985.66 + 985.66 \times 6\% - 1\ 100 \times 3\%)$ 1 011.8 (0.25 分)
借：投资收益 57.66 贷：财务费用 57.66 (0.25 分)	借：投资收益 59.14 贷：财务费用 59.14 (0.25 分)
借：其他应付款 33 贷：其他应收款 33 (0.25 分)	借：其他应付款 33 贷：其他应收款 33 (0.25 分)
借：投资支付的现金 961 贷：取得借款收到的现金 961 (0.5 分)	借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金 33 贷：取得投资收益收到的现金 33 (0.5 分)

(5) 处置股权的相关处理：

借：银行存款 16 800

贷：长期股权投资 $(9\ 000 \times 70\% / 75\%)$ 8 400

投资收益 8 400 (0.5 分)

对于剩余股权按照公允价值计量：

借：其他权益工具投资——成本 1 200

贷：长期股权投资 600

投资收益 600 (0.5 分)

(6) 合并报表当期的处置投资收益 = $[(\text{处置股权取得的对价 } 16\ 800 + \text{剩余股权公允价值 } 1\ 200) - \text{按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额 } 16\ 080 \times 75\%] - \text{商誉 } 1\ 050 + \text{其他综合收益 } 300 \times 75\% = 5\ 115$ (万元) (1 分)

合并报表调整分录为：

①对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益（代替原长期股权投资） $[(3\ 000 - 510 + 4\ 100 - 1\ 410) \times 75\%]$ 3 885

贷：未分配利润（代替投资收益） 3 885 (0.5 分)

②从其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的其他综合收益,重分类转入投资收益

无

验算: 合并报表确认的处置投资收益=个别报表(8 400+600) 合并报表(-3 885)=5 115
(万元)(0.5 分)

查看更多注会考试政策, 请进入[中华会计网校注册会计师考试栏目进行查看>>](#)



扫码获得更多注会备考干货