

2019 年注会会计必须攻克易错题

一、单项选择题

1. 下列做法中，不符合会计实质重于形式要求的是（ ）。

- A. 企业对售后租回固定资产收入的确认
- B. 企业融资租入的固定资产作为企业自己的资产核算
- C. 固定资产按期计提折旧
- D. 关联方关系的确定

【正确答案】 C

【答案解析】 实质重于形式要求，是指企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。一般运用实质重于形式要求的有：融资租赁的会计处理、关联方交易关系的确认、售后回购等。选项 C 属于正常的账务处理，并不体现实质重于形式。

2. A 公司适用的所得税税率为 25%。有关房屋对外出租资料如下：A 公司于 2×18 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成本为 750 万元，预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前，已使用 4 年，企业按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转换日该房屋的公允价值等于账面价值，均为 600 万元。转为投资性房地产核算后，能够持续可靠取得该投资性房地产的公允价值，A 公司采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。该项投资性房地产在 2×18 年 12 月 31 日的公允价值为 900 万元。2×18 年税前会计利润为 1000 万元。该项投资性房地产在 2×19 年 12 月 31 日的公允价值为 850 万元。2×19 年税前会计利润为 1000 万元。假定该房屋自用时税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同；企业 2×18 年期初递延所得税负债余额为零。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额假定不存在其他差异。下列有关 2×19 年 12 月 31 日所得税的会计处理，不正确的是（ ）。

- A. 2×19 年末“递延所得税负债”发生额为-3.125 万元
- B. 2×19 年递延所得税费用为 3.125 万元
- C. 2×19 年应交所得税为 253.125 万元
- D. 2×19 年所得税费用为 250 万元

【正确答案】 B

【答案解析】 2×19 年末投资性房地产账面价值=850（万元）；计税基础=750-750

$\div 20 \times 6 = 525$ (万元); 应纳税暂时性差异余额 $= 850 - 525 = 325$ (万元); 2×19 年末“递延所得税负债”余额 $= 325 \times 25\% = 81.25$ (万元); 2×19 年末“递延所得税负债”发生额 $= 81.25 - 84.375 = -3.125$ (万元), 为递延所得税收益, 所以选项 B 错误; 2×19 年应交所得税 $= (1000 + 50 - 750 \div 20) \times 25\% = 253.125$ (万元); 或: $[1000 - (325 - 337.5)] \times 25\% = 253.125$ (万元); 2×19 年所得税费用 $= 253.125 - 3.125 = 250$ (万元)。

3. A 公司共有 2000 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 10 个工作日带薪病假, 未使用的病假只能向后结转一个日历年度, 超过 1 年未使用的权利作废, 不能在职工离开公司时获得现金支付; 职工休病假是以后进先出为基础, 即首先从当年可享受的权利中扣除, 再从上年结转的带薪病假余额中扣除; 职工离开公司时, 公司对职工未使用的累积带薪病假不支付现金。2013 年 12 月 31 日, 每个职工当年平均未使用带薪病假为 4 天。根据过去的经验并预期该经验将继续适用, A 公司预计 2014 年有 1900 名职工将享受不超过 10 天的带薪病假, 剩余 100 名职工每人将平均享受 13 天病假, 假定这 100 名职工全部为总部各部门经理, 该公司平均每名职工每个工作日工资为 600 元。假定 2014 年 12 月 31 日, 上述 100 名部门经理中有 80 名享受了 13 天病假, 并随同正常工资以银行存款支付。另有 20 名只享受了 10 天病假, A 公司 2014 年因 20 名只享受了 10 天病假累积带薪缺勤应冲减管理费用的金额是 ()。

- A. 180000 元
- B. 144000 元
- C. 36000 元
- D. 0

【正确答案】 C

【答案解析】 2013 年 12 月 31 日应当预计由于职工累积未使用的带薪病假权利而导致的预期支付的追加金额, 即相当于 300 天 (100×3 天) 的病假工资 180000 (300×600) 元, 并做如下账务处理:

借: 管理费用 180000

贷: 应付职工薪酬——累积带薪缺勤 180000

2014 年, 由于该公司的带薪缺勤制度规定, 未使用的权利只能结转一年, 超过 1 年未使用的权利将作废。

借: 应付职工薪酬——累积带薪缺勤 ($80 \text{ 人} \times 3 \text{ 天} \times 600$) 144000

贷: 银行存款 144000

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤（20人×3天×600） 36000

贷：管理费用 36000

4. 下列关于最佳估计数的说法中正确的是（ ）。

A. 企业所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定

B. 企业所需支出存在一个连续范围但是该范围内各种结果发生的可能性不同时，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定

C. 企业或有事项涉及单个项目的，最佳估计数应该按照各种可能结果及相关概率计算确定

D. 企业产品质量保证费用有三种可能，即较大质量问题、较小质量问题、无质量问题，最佳估计数应当按照各种情况最有可能发生的支出金额确定

【正确答案】 A

【答案解析】 企业所需支出不存在一个连续范围或虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同，如果或有事项涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定；如果或有事项涉及多个事项，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率计算确定。因此，选项BCD不正确。

5. 已确认的政府补助需要返还的，下列情况正确的处理方法是（ ）。

A. 初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值

B. 不存在相关递延收益的，直接计入资本公积

C. 存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入资本公积

D. 不存在相关递延收益的，直接计入未分配利润

【正确答案】 A

【答案解析】 已确认的政府补助需要退回的，应当分别下列情况处理：

（1）初始确认时冲减相关资产成本的，应当调整资产账面价值；

（2）存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；

（3）属于其他情况的，直接计入当期损益。

6. 下列各方，构成A公司关联方的是（ ）。

A. 其母公司甲公司的董事长

B. 与A公司共同投资设立B合营企业的合营方乙公司

C. 为A公司的子公司长期代销商品的丙商场

D. 与 A 公司共同设立一项共同经营的丁公司

【正确答案】 A

【答案解析】 选项 B，与该企业共同控制合营企业的合营者之间，不构成关联方关系；选项 C，与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的代理商、经销商之间，不构成关联方关系；选项 D，丁公司只是与 A 公司共同设立一项共同经营，二者属于合营方，但是无其他因素影响，因此 A 公司与丁公司不构成关联方关系。

7. 20×3 年 4 月 1 日，甲公司以银行存款 600 万元取得乙公司 60% 的股权，实现非同一控制下企业合并，投资当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 1 100 万元，账面价值为 1 000 万元，差额由一项存货评估增值产生。在投资当年，该批存货全部实现对外销售。20×3 年 4 月 1 日至 20×3 年末，乙公司实现净利润 500 万元，未分配现金股利，实现其他综合收益 100 万元（均可在满足条件时重分类进损益）。20×4 年上半年，乙公司实现净利润 400 万元，无其他权益变动。20×4 年 6 月 30 日，甲公司将其持有的乙公司 50% 的股权对外出售，取得银行存款 700 万元，剩余股权不再具有控制、共同控制或重大影响，甲公司改按其他权益工具投资核算。剩余股权在丧失控制权日的公允价值为 140 万元。下列关于甲公司处置该股权相关处理的说法中，错误的是（ ）。

- A. 个别报表中甲公司应确认损益 240 万元
- B. 合并报表应确认处置损益 -300 万元
- C. 个别报表剩余股权的账面价值为 100 万元
- D. 合并报表中剩余股权应按 140 万元计量

【正确答案】 C

【答案解析】 本题考查知识点：丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的处理。

丧失控制权改按金融资产核算，个别报表中剩余股权应按照公允价值计量，个别报表中应确认损益 = 700 + 140 - 600 = 240（万元）；合并报表应确认的处置损益 = (700 + 140) - [1 100 + (500 - 100) + 100 + 400] × 60% + 100 × 60% = -300（万元）。个别报表中剩余股权应按照公允价值 140 万元计量，选项 C 错误。

8. 下列关于重新计算每股收益的表述中，错误的是（ ）。

A. 重新计算是因为相关事项既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，意味着同样的损益由扩大或者缩小的股份规模来享有

B. 资产负债表日后期间派发股票股利的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益

C. 企业向特定对象以低于当前市价的价格发行股票的，也应按照配股原则，考虑送股因素，进行重新计算

D. 企业对以前年度损益进行追溯调整的，应当重新计算各列报期间的每股收益

【正确答案】 C

【答案解析】 企业向特定对象以低于市价发行股票的，往往是企业处于某种战略考虑或其他动机，或者特定对象除认购股份以外还需以其他形式予以补偿，因此可以视为不存在送股因素，视同发行新股处理，不考虑送股因素。派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，但并不影响所有者权益金额，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。因此，为了保持会计指标的前后期可比性，企业应当在相关报批手续全部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。选项D说的是另外的情况，也就是以前年度的损益进行了调整，也是需要重新计算的。

9. 关于以摊余成本计量的金融资产的重分类，下列表述中不正确的是（ ）。

A. 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的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量

B. 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的，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益

C. 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的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量

D. 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的，原账面价值和公允价值之间的差额计入当期损益

【正确答案】 D

【答案解析】 选项D，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的，原账面价值和公允价值之间的差额计入其他综合收益。

10. 某科研院所实行国库集中收付制度，2×17年1月1日根据经过批准的部门预算和用款计划，向财政部门申请财政授权支付用款额度100万元，3月6日，财政部门经过审核后，采用财政授权支付方式下达了100万元用款额度。3月10日，收到代理银行盖章的《授权支付到账通知书》。3月20日，购入不需要安装的科研设备一台，实际成本为60万元。下列关于该科研院所会计处理表述中，不正确的是（ ）。

A. 3月10日确认零余额账户用款额度100万元

- B. 3月10日确认财政拨款收入100万元
- C. 3月20日确认固定资产60万元
- D. 3月20日确认事业收入60万元

【正确答案】 D

【答案解析】 (1) 3月10日

①在预算会计中

借：资金结存——零余额账户用款额度 100
 贷：财政拨款预算收入 100

②同时在财务会计中

借：零余额账户用款额度 100
 贷：财政拨款收入 100

(2) 3月20日按规定支用额度时，按照实际支用的额度

①在预算会计中

借：行政支出、事业支出 60
 贷：资金结存——零余额账户用款额度 60

②同时在财务会计中

借：固定资产 60
 贷：零余额账户用款额度 60

二、多项选择题

1. 甲公司为母公司，乙公司为其子公司，甲公司所控制的企业集团内20×6年发生以下与股份支付相关的交易或事项：(1) 甲公司与乙公司的高管人员签订一项股份支付协议，约定高管人员满足可行权条件时，可以以每股3元购买甲公司股票；(2) 乙公司授予其销售人员20万份股份期权，约定相关人员在未来2年达到销售增长业绩时即可以无偿获得乙公司股票；(3) 乙公司授予其子公司(丙公司)管理人员30万份现金股票增值权，这些人员在满足相应条件时，可以按照乙公司股票的增长幅度获得现金；(4) 甲公司授予乙公司研发人员80万份现金股票增值权，协议约定，这些研发人员在乙公司连续服务2年，即可按照甲公司股价的增长幅度获得现金。不考虑其他因素，下列各项中，乙公司应作为以权益结算的股份支付的有()。

- A. 乙公司高管人员与甲公司签订的股份支付协议

- B. 乙公司与本公司销售人员签订的股份支付协议
- C. 乙公司与丙公司管理人员签订的股份支付协议
- D. 乙公司研发人员与甲公司签订的股份支付协议

【正确答案】 ABD

【答案解析】 选项 C，乙公司与丙公司管理人员签订的股份支付协议，乙公司授予的是现金股票增值权，应作为以现金结算的股份支付处理；选项 D，甲公司授予乙公司研发人员的现金股票增值权，甲公司具有结算义务，应作为现金结算的股份支付处理，乙公司不具有结算义务，应作为权益结算的股份支付处理。

2. 下列存货的盘亏或毁损损失，报经批准后，应转作管理费用的有（ ）。

- A. 保管中产生的定额内自然损耗
- B. 自然灾害中所造成的毁损净损失
- C. 管理不善所造成的毁损净损失
- D. 收发差错所造成的短缺净损失

【正确答案】 ACD

【答案解析】 选项 B，自然灾害中所造成的毁损净损失计入营业外支出。

3. 甲公司 20×1 年初外购一台大型设备，购买价款为 810 万元。购入后立即投入安装，安装期间累计发生支出 30 万元，至 20×1 年 3 月 31 日可以进行正常的生产。甲公司对该设备采用直线法计提折旧，预计使用寿命为 10 年，预计净残值为 0。至 20×2 年末，甲公司发现该设备出现减值迹象，对其进行减值测试，确定的可收回金额为 594 万元。20×3 年末，继续进行减值测试，确定其可收回金额为 520 万元。为避免该设备继续减值，20×4 年 1 月 1 日起甲公司对其进行停工改扩建，改扩建过程中领用一批外购原材料，原材料成本为 85 万元，领用日市场价格为 90 万元；领用一批自产产品，成本为 70 万元，市场价格 90 万元。该改扩建工程于 20×4 年 9 月 30 日完成。假定设备发生减值之后原预计使用寿命和折旧方法不变，改扩建完工后设备原使用寿命变为 11 年，不考虑其他因素，下列说法正确的有（ ）。

- A. 20×2 年末应计提减值准备 99 万元
- B. 20×3 年末应计提减值准备 14.6 万元
- C. 20×4 年改扩建完成后的账面价值为 675 万元
- D. 20×4 年应计提的折旧为 15.34 万元

【正确答案】 AC

【答案解析】 20×2 年末计提减值准备时期末账面价值 = $(810 + 30) - (810 + 30) / 10 / 12 \times (9 + 12) = 693$ (万元), 大于可收回金额 594, 因此应计提减值准备 = $693 - 594 = 99$ (万元), 选项 A 正确; 20×3 年末未计提减值准备前的账面价值 = $594 - 594 / (10 \times 12 - 9 - 12) \times 12 = 522$ (万元), 大于可收回金额 520 万元, 应计提减值准备 = $522 - 520 = 2$ (万元), 选项 B 错误; 改扩建完工后账面价值 = $520 + 85 + 70 = 675$ (万元), 选项 C 正确; 20×4 年应计提的折旧 = $675 / (11 \times 12 - 9 - 12 \times 2 - 9) \times 3 = 22.5$ (万元), 选项 D 错误。

4. A 公司 2×16 年在各地设的经营分部不存在亏损情况, 其中包括: (1) 上海的甲销售部, 该销售部的收入占有所有分部收入合计的 25%; (2) 北京的乙分公司, 规模较小, 实现的销售收入占有所有分部收入合计的 5%, 但该分公司的利润的绝对值占有所有盈利分部利润合计额的 30%; (3) 天津的丙分公司, 该分公司的资产总额占有所有分部资产总额的 5%; (4) 在广州各地设立的销售网点较小, 但其满足经营分部合并条件的各网点经营收入的合计额达到所有分部收入合计数的 30%。

不考虑其他因素, A 公司应将上述经营分部确定为报告分部的有 ()。

- A. 甲销售部
- B. 乙分公司
- C. 丙分公司
- D. 广州各地销售网点

【正确答案】 ABD

【答案解析】 本题考查的知识点是报告分部的确定。经营分部满足下列条件之一的, 应当确定为报告分部:

- (1) 该分部的分部收入占有所有分部收入合计的 10% 或者以上;
- (2) 该分部的分部利润 (亏损) 的绝对额, 占有所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10% 或者以上;
- (3) 该分部的分部资产占有所有分部资产合计额的 10% 或者以上。

选项 C, 丙分公司的资产总额占 A 公司资产总额的比例小于 10%, 若不考虑其他因素, 不能将其确认为报告分部; 选项 D, 虽然各个销售网点的经营收入较少, 但是其各个网点满足经营分部合并条件的其他经营分部合并, 其经营收入达到了 10% 的重要性标准, 应将其确定为一个报告分部。

5. 20×5 年, 甲公司发生了如下交易或事项: (1) 以 5000 万元银行存款购买 A 公司 80% 的股权, 购买日, A 公司自有现金及现金等价物 6000 万元; (2) 购买 B 公司股票作为交易

性金融资产，支付的全部价款为 50 万元，其中包括已宣告尚未领取的现金股利 1 万元。(3) 处置联营企业 C 公司取得价款 2500 万元，处置当日，C 公司个别报表中现金及现金等价物总额为 2000 万元。(4) 处置其子公司 D 公司取得价款 3500 万元，其中，D 公司个别报表中现金及现金等价物总额为 2800 万元；(5) 购买其子公司 E 公司的少数股东权益支付价款 2350 万元。不考虑其他因素，上述事项对合并现金流量表的影响，下列说法中正确的有 ()。

- A. “投资支付的现金”项目的列示金额为 50 万元
- B. “支付其他与筹资活动有关的现金”项目的列示金额为 2350 万元
- C. “收回投资收到的现金”项目的列示金额为 2500 万元
- D. “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目的列示金额为 700 万元

【正确答案】 BCD

【答案解析】 事项(1)，购买子公司支付的价款 5000 万元小于子公司现金及现金等价物的持有量 6000 万元，在“收到其他与投资活动有关的现金”项目的列示金额为 1000 万元；事项(2)，在“投资支付的现金”项目的列示金额为 49 万元，“支付其他与投资活动有关的现金”项目列示金额为 1 万元；事项(3)，在“收回投资收到的现金”项目列示金额为 2500 万元；事项(4)，在“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”中列示金额 = 3500 - 2800 = 700 (万元)；事项(5) 在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目的列示金额为 2350 万元。

6. 下列有关交叉持股合并处理的说法中，正确的有 ()。

- A. 对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同
- B. 子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销
- C. 对于子公司持有的母公司股权，应在合并报表中将确认的长期股权投资与母公司资本公积项目进行抵销处理
- D. 子公司将所持有的母公司股权分类为其他权益工具投资的，应在合并报表上转换为长期股权投资核算

【正确答案】 AB

【答案解析】 交叉持股，是指在由母公司和子公司组成的企业集团中，母公司持有子公司一定比例股份，能够对其实施控制，同时，子公司也持有母公司一定比例股份，即相互持有对方的股份。在编制合并财务报表时，①对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下

母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同；②对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示；③对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理；④子公司将所持有的母公司股权分类为其他权益工具投资的，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。因此选项 BD 不正确。

7. 下列关于公允价值层次的说法，正确的有（ ）。

- A. 公允价值计量结果所属的层次，取决于所使用的估值技术本身
- B. 流动性折价属于不可观察输入值，但是如果该调整对公允价值计量具有重大影响，则该计量结果应当划分为第三层次输入值
- C. 从公允价值中扣除处置费用，则企业在确定该公允价值计量结果所属层次时，应当考虑处置费用调整对公允价值的影响
- D. 企业权衡作为公允价值计量输入值的报价时，应当考虑该报价的性质

【正确答案】 BD

【答案解析】 选项 A，公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身；选项 C，从公允价值中扣除处置费用，企业在确定该公允价值计量结果所属层次时，不应当考虑处置费用调整对公允价值的影响。

8. 2×10 年 12 月，A 公司购买了 150 套单元房，拟以优惠价格向职工出售，该公司共有 150 名职工，其中 100 名为直接生产人员，40 名为公司总部管理人员，10 名为车间管理人员。A 公司拟向直接生产人员出售的住房平均每套购买价为 80 万元，向职工出售的价格为每套 50 万元；拟向管理人员出售的住房平均每套购买价为 100 万元，向职工出售的价格为每套 85 万元；拟向车间管理人员出售的住房平均每套购买价为 90 万元，向职工出售的价格为每套 65 万元。假定截止到 2×10 年底，该 150 名职工均购买了公司出售的住房，售房协议规定，职工在取得住房后必须在公司服务 10 年。在不考虑相关税费的条件下，A 公司的会计处理中正确的有（ ）。

- A. 公司出售住房时应确认的长期待摊费用为 3 850 万元
- B. 出售住房后的每年，公司应当按照直线法在 10 年内摊销长期待摊费用
- C. 公司应该将出售住房的价格与成本之间的差额直接计入到当前损益
- D. 未来 10 年内每期摊销的住房售价与成本之间的差额应根据受益对象计入相关成本或

当期损益

【正确答案】 ABD

【答案解析】 公司出售住房时应做如下账务处理：

借：银行存款 $(100 \times 50 + 40 \times 85 + 10 \times 65)$ 9 050

 长期待摊费用 3 850

 贷：固定资产 $(100 \times 80 + 40 \times 100 + 10 \times 90)$ 12 900

出售住房后的每年，公司应当按照直线法在 10 年内摊销长期待摊费用，并做如下账务处理：

借：生产成本 $(100 \times 30 / 10)$ 300

 管理费用 $(40 \times 15 / 10)$ 60

 制造费用 $(10 \times 25 / 10)$ 25

 贷：应付职工薪酬——非货币性福利 385

借：应付职工薪酬——非货币性福利 385

 贷：长期待摊费用 385

9. A 公司 2×15 年 1 月 1 日取得 B 公司 100% 的控制权，形成非同一控制下企业合并。购买日合并成本为 2500 万元，B 公司的可辨认净资产公允价值为 2400 万元（等于账面价值，假定仅存在资产）。至 2×15 年末，B 公司可辨认净资产公允价值为 2900 万元，可辨认净资产持续计算的账面价值为 3000 万元，其可收回金额为 2800 万元。A 公司 2×15 相关处理表述正确的有（ ）。

- A. 购买日应确认合并商誉 100 万元
- B. 期末应确认商誉减值 100 万元
- C. 期末应确认 B 公司可辨认资产减值 200 万元
- D. 期末应确认 B 公司可辨认资产减值 100 万元

【正确答案】 ABC

【答案解析】 购买日应确认合并商誉 = $2500 - 2400 = 100$ （万元）；

期末不包含商誉的可辨认净资产账面价值 = 3000（万元），大于可收回金额，应确认减值 = $3000 - 2800 = 200$ （万元）；

包含商誉的可辨认净资产账面价值 = $3000 + 100 = 3100$ （万元），大于可收回金额，应确认减值 = $3100 - 2800 = 300$ （万元）；

因此应确认商誉减值金额 = 100（万元），可辨认资产分摊减值 = 200（万元）。

10. A 公司为一家家用电器销售企业。2018 年 5 月 30 日, A 公司发布公告称, 如果法国队在 2018 年的俄罗斯世界杯中夺冠, A 公司将对在 2018 年 6 月 1 日 0 时至 2018 年 6 月 30 日 22 时期间购买了“夺冠套餐”产品的消费者进行退全款的活动。参与该“夺冠套餐”活动的产品包括一款 4 599 元产品, 一款 2 699 元产品以及两款 4 399 元产品。若法国队夺冠, 退款方式并非直接予以现金退款, 而是按照顾客发票金额返还顾客等额的天猫超市卡, 该卡可以在天猫超市进行购物。假设活动期间 A 公司销售了一款“夺冠套餐”产品, 价格为 4 599 元; 次日安装完成并取得客户确认(假定不考虑增值税)。下列说法正确的有()。

A. 销售家用电器通常不属于在某一时段内履行的履约义务

B. A 公司应在客户验收后确认收入

C. A 公司承诺的退全款(以购物卡形式)属于可变对价, 且以某一未来事件(法国队夺冠)的发生或不发生为条件, 对价金额是可变的

D. A 公司应按照期望值或最可能发生金额确定应付客户可变对价的最佳估计数, 其确认为收入的金额(交易价格), 应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额

【正确答案】 ABCD

【答案解析】 企业应当在履行了合同中的履约义务, 即在客户取得相关商品控制权时确认收入。销售家用电器通常不属于在某一时段内履行的履约义务, 应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时, 企业应当考虑下列迹象: ①企业就该商品享有现时收款权利, 即客户就该商品负有现时付款义务。②企业已将该商品的法定所有权转移给客户, 即客户已拥有该商品的法定所有权。③企业已将该商品实物转移给客户, 即客户已实物占有该商品。④企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户, 即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。⑤客户已接受该商品。⑥其他表明客户已取得商品控制权的迹象。安装完毕客户验收后, 上述迹象通常满足, 即 A 公司应在客户验收后确认收入。选项 A、B 正确。A 公司承诺的退全款(以购物卡形式)是附销售退回条款的销售, 属于可变对价, 选项 C 正确。企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后, 计入交易价格的可变对价还应满足限制条件, 即包含可变对价的交易价格, 应当不超过在相关不确定性消除时, 累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额, 选项 D 正确。

三、计算分析题

1. 甲公司是一家经营日用品超市业务的境内上市公司, 在全国拥有 500 多家超市(为非

法人分支机构)，其中在乙省拥有超市 80 家，2×17 年 11 月 20 日，甲公司董事会决定将其位于乙省某小镇的丙超市予以出售。相关资料如下：

(1) 2×17 年 12 月 25 日，甲公司与丁公司签订转让丙超市的协议，协议规定转让价格为 500 万元；转让时间点为 2×18 年 2 月 10 日，转让日丙超市所有资产负债均由丁公司承接；如果任何一方违约，违约一方需按照转让价格的 20% 支付另一方违约金。该协议满足合同法规定的所有要件。甲公司、丁公司的管理层已经批准该协议。

(2) 2×17 年 12 月 31 日，丙超市停止营业。当日，丙超市的资产总额为 800 万元，负债总额为 350 万元（其中，应付 2×17 年度超市房屋租赁费 50 万元，将于 2×18 年 1 月 10 日支付）。甲公司预计因出售丙超市需支付的相关税费为 60 万元。

(3) 2×18 年 2 月 10 日，丙超市的资产总额为 750 万元（其中，银行存款 300 万元，库存商品 360 万元，应收账款 90 万元），负债总额为 300 万元（全部为应付账款）。

(4) 2×18 年 2 月 10 日，甲公司与丁公司办理了丙超市相关资产和负债的交接手续。当日，丁公司向甲公司支付转让价款 500 万元，甲公司已存入银行，甲公司实际支付的相关税费为 60 万元。甲公司和丁公司不存在关联方关系，甲公司 2×17 年度财务报表于 2×18 年 3 月 15 日对外提供，除上述所给资料外，不考虑其他因素。

要求：

- (1) 判断甲公司出售的丙超市是否构成终止经营，并说明理由。
- (2) 判断甲公司出售丙超市的交易在 2×17 年对外提供的财务报表中应当作为资产负债表日后调整事项处理还是作为非调整事项处理，并说明理由。
- (3) 说明拟出售丙超市的资产及负债在甲公司 2×17 年末资产负债表中应列表的项目名称及金额，计算拟出售丙超市的交易对甲公司 2×17 年度利润表的影响金额。

【正确答案】

(1) 不构成终止经营。理由：尽管丙超市是一个处置组，也符合持有待售类别的划分条件，但由于它只是一个小镇的超市，相对于甲公司在全国以及乙省经营规模来说，该超市不能代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，也不构成拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分，因此该处置组并不构成企业的终止经营。

(2) 属于日后非调整事项。理由：出售丙超市不属于对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项，是日后期间对持有待售的处置组进行出售的新业务。按照 42 号准则，即使日后期间满足持有待售类别划分条件，依然属于非调整事项。

(3) 该丙超市资产组的账面价值 $=800-350=450$ (万元), 公允价值减去出售费用后的净额 $=500-60=440$ (万元), 账面价值大于公允价值减去出售费用后的净额, 因此应计提减值准备, 金额 $=450-440=10$ (万元), 计提减值准备后的资产总额 $=800-10=790$ (万元)。

拟出售丙超市的资产在甲公司 2×17 年末资产负债表中应列表的项目为“持有待售资产”, 列示金额为790万元。

拟出售丙超市的负债在甲公司 2×17 年末资产负债表中应列表的项目为“持有待售负债”, 列示金额为350万元。

拟出售丙超市的交易对甲公司 2×17 年度利润表的影响金额为-10万元。

2. 甲公司作为一家建筑工程公司, 2×17 年至 2×18 年发生如下业务:

(1) 2×17 年1月1日, 与乙公司签订一项固定造价合同, 为乙公司建造一栋厂房。合同总价款为1200万元, 甲公司预计总成本为900万元, 预计工期为3年。至 2×17 年末, 甲公司已实际发生成本450万元。

(2) 2×17 年7月1日, 与丙公司签订一项固定造价合同, 为丙公司建造一栋写字楼。合同总价款为1000万元, 甲公司预计总成本为800万元, 预计工期为2.5年。至 2×17 年末, 甲公司为建造该工程, 共发生成本300万元。

(3) 2×18 年1月1日, 由于乙公司需求变化, 因此与甲公司协商, 变动其厂房中某车间的结构。为此, 乙公司同意追加合同价款120万元, 甲公司预计成本将增加100万元。至 2×18 年末, 甲公司实际发生成本350万元。

(4) 2×18 年1月1日, 由于甲公司工程质量良好, 因此丙公司与甲公司协商, 继续由甲公司承建其厂区内职工宿舍的建造, 追加一项合同义务, 总价款为580万元, 预计总成本500万元, 预计工期1.5年。至 2×18 年末, 甲公司为建造写字楼发生工程成本400万元, 为建造职工宿舍工程发生成本200万元。

假定以上建造服务均属于在某一时段内履行的履约义务, 并根据累计发生的合同成本占合同预计成本的比例确定履约进度。

要求:

(1) 根据资料(1)(2), 计算甲公司 2×17 年末因两项建造业务分别应确认的收入和结转成本的金额。

(2) 简述甲公司与乙公司工程合同变更的会计处理原则, 并计算合同变更日和 2×18 年末应确认或调整收入、成本的金额。

(3) 简述甲公司与丙公司工程合同变更的会计处理原则，并计算合同变更日和 2×18 年末应确认或调整收入、成本的金额。

【正确答案】(1) 乙公司建造业务履约进度 = $450/900 \times 100\% = 50\%$ ，应确认收入 = $1200 \times 50\% = 600$ (万元)，应结转成本 = $900 \times 50\% = 450$ (万元)；(1 分)

丙公司建造业务履约进度 = $300/800 \times 100\% = 37.5\%$ ，应确认收入 = $1000 \times 37.5\% = 375$ (万元)，应结转成本 = $800 \times 37.5\% = 300$ (万元)。(1 分)

(2) 甲公司该项合同变更没有增加可明确区分的商品及合同价款，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。(1 分)

2×18 年初，变更后合同交易价格 = $1200 + 120 = 1320$ (万元)，变更后合同总成本 = $900 + 100 = 1000$ (万元)，调整后的履约进度 = $450/1000 \times 100\% = 45\%$ ，应调整收入 = $1320 \times 45\% - 600 = -6$ (万元)，应调整成本 = $1000 \times 45\% - 450 = 0$ 。(1.5 分)

2×18 年末，履约进度 = $(450 + 350) / 1000 \times 100\% = 80\%$ ，应确认收入 = $1320 \times 80\% - (600 - 6) = 462$ (万元)，应确认成本 = $1000 \times 80\% - 450 = 350$ (万元)。(1.5 分)

(3) 甲公司该项合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更作为一份单独的合同进行会计处理。(1 分)

合同变更日不需要处理。

2×18 年末

写字楼合同履约进度 = $(400 + 300) / 800 \times 100\% = 87.5\%$ ，应确认收入 = $1000 \times 87.5\% - 375 = 500$ (万元)，应结转成本 = $800 \times 87.5\% - 300 = 400$ (万元)；(1.5 分)

职工宿舍合同履约进度 = $200/500 \times 100\% = 40\%$ ，应确认收入 = $580 \times 40\% = 232$ (万元)，应结转成本 = $500 \times 40\% = 200$ (万元)。(1.5 分)

3. 甲公司为母公司，A 公司和 B 公司为其子公司。

资料一：A 公司有关现金结算的股份支付的资料如下。

(1) 2010 年 1 月 1 日，A 公司对其 50 名中层以上管理人员每人授予 10 万份现金股票增值权，这些人员从 2010 年 1 月 1 日起必须在 A 公司连续服务 2 年，即可自 2011 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度获得现金，该增值权应在 2012 年 12 月 31 日之前行使完毕。

(2) 2010 年末 A 公司估计，该增值权公允价值为 15 元。2010 年有 8 名管理人员离开 A 公司，A 公司估计还将有 1 名管理人员离开。

(3) 2011 年末 A 公司估计，该增值权公允价值为 18 元。2011 年又有 2 名管理人员离

开公司，2011年末，假定有10人行使股票增值权取得了现金。每份现金股票增值权支付现金16元。

(4) 2012年12月31日剩余30人全部行使了股票增值权。每份现金股票增值权支付现金20元。

资料二：B公司有关现金结算的股份支付的资料如下：

(1) 2010年1月1日，B公司对其50名中层以上管理人员每人授予10万份现金股票增值权，这些人员从2010年1月1日起必须在B公司连续服务2年，即可自2011年12月31日起根据股价的增长幅度获得现金，该增值权应在2012年12月31日之前行使完毕。

(2) 2010年末B公司估计，该增值权公允价值为15元。2010年有7名管理人员离开B公司，B公司估计未来还将有3名管理人员离开。

(3) 2011年末B公司估计，该增值权公允价值为18元。又有3名管理人员离开公司，B公司估计未来没有管理人员离开。

假定2011年12月31日经董事会批准，B公司修改股权激励计划，原授予管理人员10万份现金股票增值权修改为5万份现金股票增值权，连续服务2年修改为连续服务为3年，同时以现金补偿原授予现金股票增值权且尚未离职的管理人员3800万元。同时修改为自2012年12月31日起根据股价的增长幅度获得现金，该增值权应在2013年12月31日之前行使完毕。

(4) 2012年末B公司估计，该增值权公允价值为20元。2012年没有管理人员离开B公司，2012年末，假定有10人行使股票增值权取得了现金。每份现金股票增值权支付现金19元。

(5) 2013年12月31日有30人全部行使了股票增值权。每份现金股票增值权支付现金23元。

要求：

(1) 根据资料一，不考虑其他因素，编写A公司关于股份支付的会计处理。

(2) 根据资料二，不考虑其他因素，编写B公司关于股份支付的会计处理。

【正确答案】(1) A公司的会计处理：

①2010年1月1日：授予日不作处理。

②2010年末：

确认费用 = $(50 - 8 - 1) \times 10 \times 15 \times 1/2 = 3\ 075$ (万元)

借：管理费用 3 075

贷：应付职工薪酬 3 075 (1分)

③2011年末：

借：应付职工薪酬 (10×10×16) 1 600

贷：银行存款 1 600 (1分)

确认费用=[(50-8-2-10)×10×18×2/2]-3 075+1 600=3 925 (万元)

借：管理费用 3 925

贷：应付职工薪酬——股份支付 3 925 (1分)

④2012年末：

借：应付职工薪酬 (30×10×20) 6 000

贷：银行存款 6 000 (1分)

确认公允价值变动损益=0-5 400+6 000=600 (万元)

借：公允价值变动损益 600

贷：应付职工薪酬——股份支付 600 (1分)

【答案解析】③的理解：

2011年末确认成本费用之前，应付职工薪酬科目的余额=3 075-1 600=1 475 (万元)；
2011年末负债余额=(50-8-2-10)×10×18×2/2=5 400 (万元)，因此2011年应确认的成本费用的金额=5 400-1 475=3 925 (万元)。

(2) B公司的会计处理：

①2010年1月1日：授予日不作处理。

②2010年末：

当期费用=(50-7-3)×10×15×1/2=3 000 (万元)

借：管理费用 3 000

贷：应付职工薪酬——股份支付 3 000 (0.5分)

③2011年末：

当期费用=(50-7-3)×10×18×2/2-3 000=4 200 (万元)

借：管理费用 4 200

贷：应付职工薪酬——股份支付 4 200 (0.5分)

借：应付职工薪酬——股份支付 (7 200×50%) 3 600

管理费用 200

贷：银行存款 3 800 (0.5分)

④2012 年末:

支付现金 = $10 \times 5 \times 19 = 950$ (万元)

借: 应付职工薪酬——股份支付 950

贷: 银行存款 950 (0.5 分)

公允价值变动 = $(50 - 7 - 3 - 10) \times 5 \times 20 - (3\ 000 + 4\ 200 - 3\ 600 - 950) = 350$ (万元)

借: 公允价值变动损益 350

贷: 应付职工薪酬——股份支付 350 (1 分)

⑤2013 年末:

支付现金 = $30 \times 5 \times 23 = 3\ 450$ (万元)

借: 应付职工薪酬——股份支付 3 450

贷: 银行存款 3 450 (1 分)

公允价值变动 = $0 - (3\ 000 + 4\ 200 - 3\ 600 - 950 + 350 - 3\ 450) = 450$ (万元)

借: 公允价值变动损益 450

贷: 应付职工薪酬——股份支付 450 (1 分)

四、综合题

1. 2×17 年~2×18 年, 甲公司发生如下业务:

(1) 2×17 年 4 月 18 日, 销售一批商品给乙公司, 开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 200 万元, 增值税销项税额为 32 万元, 成本为 160 万元。该业务构成一项单项履约义务且符合收入确认条件。双方约定, 乙公司应于 2×17 年 11 月 30 日付款。2×17 年 7 月 6 日, 甲公司与丙银行协商后约定: 甲公司将应收乙公司的货款以不附追索权的方式出售给丙银行, 价款为 180 万元, 实际发生的销售退回不影响该价款。根据经验, 甲公司预计该批商品将发生的销售退回金额为 11.6 万元 (其中, 增值税销项税额为 1.6 万元), 退回部分的存货成本为 8 万元。2×17 年 9 月 4 日, 甲公司收到乙公司退回的商品。

(2) 2×17 年 5 月 18 日, 销售一批商品给丙公司, 开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 100 万元, 增值税销项税额为 16 万元, 成本为 70 万元, 该业务构成一项单项履约义务且符合收入确认条件。当日收到丙企业签发的不带息商业承兑汇票一张, 该票据的期限为 6 个月。2×17 年 10 月 6 日, 甲公司以该票据向银行贴现, 并取得银行存款 105 万元; 双方约定, 如果到期日银行收不到该款项, 银行可以要求甲公司偿还该款项。

(3) 2×17年6月6日, 支付价款510万元(含交易费用1万元和已宣告发放的现金股利9万元), 购入丁公司发行的股票100万股, 占丁公司有表决权股份的1%。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非交易性权益工具投资。

2×17年6月18日, 收到丁公司发放的现金股利9万元。

2×17年12月31日, 该股票市价为每股5.1元。

2×18年6月26日, 以每股5.3元的价格将该股票全部转让。

假定甲公司按照净利润的10%计提法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。不考虑其他因素。

要求:

- (1) 根据资料(1), 分别编制甲公司出售该应收债权以及发生退货的相关会计分录。
- (2) 根据资料(2), 分别编制甲公司销售商品及进行票据贴现的相关会计分录。
- (3) 根据资料(3), 编制甲公司相关的会计分录。
- (4) 根据资料(1)、(2), 计算甲公司2×17年因上述事项产生的损益影响金额。
- (5) 根据资料(3), 计算甲公司2×18年因上述事项对所有者权益总额产生的影响。

【正确答案】(1) ①2×17年7月6日出售应收债权:

借: 银行存款 180

 财务费用 42.4

 其他应收款 11.6

贷: 应收账款 234 (2分)

②2×17年9月4日收到退回商品:

借: 主营业务收入 10

 应交税费——应交增值税(销项税额) 1.6

贷: 其他应收款 11.6 (1分)

借: 库存商品 8

 贷: 主营业务成本 8 (1分)

(2) ①2×17年5月18日销售实现时:

借: 应收票据 116

 贷: 主营业务收入 100

 应交税费——应交增值税(销项税额) 16 (1分)

借: 主营业务成本 70

贷：库存商品 70（1分）

②2×17年10月6日贴现票据：

借：银行存款 105

 短期借款——利息调整 11

 贷：短期借款——成本 116（2分）

(3) ①2×17年6月6日，购入股票：

借：应收股利 9

 其他权益工具投资——成本 501

 贷：银行存款 510（1分）

②2×17年6月18日，收到现金股利：

借：银行存款 9

 贷：应收股利 9（1分）

③2×17年12月31日，确认股票价格变动：

甲公司因持有该股权投资发生的公允价值变动金额= $5.1 \times 100 - 501 = 9$ （万元）（1分）

借：其他权益工具投资——公允价值变动 9

 贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 9（1分）

④2×18年6月26日，出售股票：

借：银行存款（ 5.3×100 ）530

 其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 9

 贷：其他权益工具投资——成本 501

 其他权益工具投资——公允价值变动 9

 盈余公积——法定盈余公积 2.9

 利润分配——未分配利润 26.1（2分）

(4) 资料(1)影响2×17年利润的金额= $200 - 160 - 42.4 - 10 + 8 = -4.4$ （万元）；
资料(2)影响2×17年利润的金额= $100 - 70 = 30$ （万元）；因此，影响2×17年利润的总额= $-4.4 + 30 = 25.6$ （元）。（3分）

(5) 因资料(3)增加甲公司2×18年所有者权益总额的金额= $-9 + 2.9 + 26.1 = 20$ （万元）。（1分）

2. 甲公司的记账本位币为人民币，采用交易发生日的即期汇率折算外币业务。2×15年，

甲公司发生了如下交易或事项：

(1) 2月1日，甲公司购入境外A公司500万股股票，持股比例为5%，对A公司不具有控制、共同控制或重大影响，且甲公司将其指定为其他权益工具投资，支付购买价款为1200万美元。至年末，A公司股票的公允价值为每股3美元。

(2) 5月1日，甲公司以其380万美元购入境外B公司35%的股权，且对B公司的经营决策能够产生重大影响。当日，B公司可辨认净资产的公允价值为1100万美元（等于账面价值）。

(3) 6月30日，甲公司将其生产的一台成本为200万元人民币的设备以50万美元的价格出售给C公司，C公司作为管理用固定资产核算，且货款于当日结算。C公司预计该设备的使用年限为10年，预计净残值为0。假定该项固定资产于当日达到预定可使用状态。

(4) B公司自投资日至2×15年年末实现的净利润为2000万美元，实现其他综合收益120万美元，因发行可转换公司债券确认资本公积158万美元。

其他资料：

2×15年的相关汇率信息如下：

2月1日，1美元=6.58元人民币；5月1日，1美元=6.37元人民币；6月30日，1美元=6.82元人民币；12月31日，1美元=6.62元人民币。

不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)计算甲公司确认该股权投资的初始入账价值，并编制2×15年与该项股权相关的会计分录。

(2) 根据资料(2)确定甲公司对该股权投资采用的核算方法，并编制与取得股权投资相关的会计分录。

(3) 根据资料(3)编制甲公司与销售设备相关的会计分录。

(4) 根据资料(4)编制甲公司按照权益法核算长期股权投资的调整分录。

【正确答案】(1) 甲公司取得该股权投资的初始入账价值=1200×6.58=7896（万元人民币）（1分），相关分录为：

借：其他权益工具投资——成本 7896

贷：银行存款——美元 7896（1分）

期末，该股权投资确认公允价值变动=3×500×6.62-7896=2034（万元人民币）（1分），相关分录为：

借：其他权益工具投资——公允价值变动 2 034

贷：其他综合收益 2 034（1分）

（2）甲公司取得 B 公司投资应作为长期股权投资并采用权益法进行后续计量。因为甲公司取得 B 公司 35%的股权，能够对 B 公司的经营决策施加重大影响。（1分）

甲公司取得该股权投资的初始投资成本 = $380 \times 6.37 = 2\,420.6$ （万元人民币）（1分）

借：长期股权投资——投资成本 2 420.6

贷：银行存款——美元 2 420.6（1分）

甲公司应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 = $1\,100 \times 35\% \times 6.37 = 2\,452.45$ （万元人民币），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，需要对初始投资成本进行调整：

借：长期股权投资——投资成本 $(2\,452.45 - 2\,420.6)$ 31.85

贷：营业外收入 31.85（2分）

（3）甲公司销售商品给 B 公司，相关分录为：

借：银行存款——美元 341

贷：主营业务收入 (50×6.82) 341（2分）

借：主营业务成本 200

贷：库存商品 200（1分）

（4）甲公司应享有 B 公司实现净利润的份额 = $2\,000 \times 35\% \times 6.62 = 4\,634$ （万元人民币）（1分）

甲公司应享有 B 公司实现的其他综合收益的份额 = $120 \times 35\% \times 6.62 = 278.04$ （万元人民币）（1分）

甲公司应享有 B 公司实现除净利润、利润分配和其他综合收益以外的其他权益变动的份额 = $158 \times 35\% \times 6.62 = 366.09$ （万元人民币）（1分）

相关分录为：

借：长期股权投资——损益调整 4 634

贷：投资收益 4 634（1分）

借：长期股权投资——其他综合收益 278.04

贷：其他综合收益 278.04（1分）

借：长期股权投资——其他权益变动 366.09

贷：资本公积——其他资本公积 366.09（1分）

3. 甲公司作为一家从事日化用品生产、销售的综合性企业,拥有自主品牌产品的加工工厂,也拥有独立经营的自主品牌产品销售门店,2×18年与其经营与投资活动相关的业务如下:

(1) 甲公司W市的某一日化用品销售门店自2×18年1月1日起开始实施一项奖励积分计划,约定客户每消费100元可积1分,积分可在确认收货的下月开始用于抵现,每一积分抵现1元。当月共确认销售额100万元,确认奖励积分10 000分。根据历史经验,甲公司预计该积分当年将有80%被使用。2×18年2月份,该奖励积分共有5 000分被使用。假定上述金额均不包含增值税等的影响。

(2) 2×18年1月1日从丙公司处购入B生产设备作为固定资产使用,购货合同约定,B设备的总价款为2 000万元,当日支付800万元,余款分4年于每年年末平均支付。设备交付安装,银行存款支付安装等相关费用50.47万元,设备于3月31日安装完毕并交付使用。假定同期银行借款年利率为6%。已知 $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$, $(P/A, 6\%, 4) = 3.4651$ 。

(3) 2×18年3月1日,甲公司以一项生产用设备作为对价,与M公司进行资产置换,换取M公司一批生产护肤品的配料,该交换具有商业实质。甲公司换出设备账面价值为280万元(其中已计提折旧70万元),公允价值为310万元;M公司换出该配料的账面成本为300万元,公允价值为320万元;甲公司另向M公司支付银行存款11.6万元。甲公司换入配料后作为原材料入账,并支付运输费等相关税费2万元。假定双方均为增值税一般纳税人,增值税税率为16%。

(4) 2×18年6月1日,为进一步拓宽市场、形成竞争力,甲公司与某护发品牌企业乙公司进一步进行投资,约定甲公司以500万元人民币为对价取得乙公司20%的股权,取得后累计持有其30%的股权,对其形成重大影响;当日乙公司可辨认净资产公允价值为3 000万元(等于账面价值),原10%股权投资公允价值为250万元。原持有乙公司10%股权为2×17年6月1日取得,被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,取得成本为200万元,2×17年末公允价值为240万元。

要求:

(1) 根据资料(1),分别计算甲公司1月份、2月份因该积分计划确认的收入,并编制相关分录。

(2) 根据资料(2),计算购买设备时应确认未确认融资费用的金额以及该设备的入账价值,编制取得该设备的相关分录。

(3) 根据资料(3),计算甲公司换入原材料的入账成本,以及因资产置换影响营业利润的金额,并编制相关会计分录。

(4) 根据资料 (4), 计算甲公司取得长期股权投资的入账价值, 以及影响当期损益的金额, 编制 2×18 年 6 月 1 日相关会计分录。

【正确答案】(1) 1 月份销售商品的单独售价=100 (万元) (0.5 分)

积分的单独售价=1×10 000×80%/10 000=0.8 (万元) (0.5 分)

分摊至商品销售的交易价格=100/(100+0.8)×100=99.21 (万元) (0.5 分)

分摊至积分的交易价格=0.8/(100+0.8)×100=0.79 (万元) (0.5 分)

甲公司当月应确认销售商品相关收入 99.21 万元, 分摊至积分的价格应于实际使用时确认为收入。(0.5 分)

借: 银行存款 100

贷: 主营业务收入 99.21

合同负债 0.79 (1 分)

2 月份当月实际使用 5 000 分, 积分确认收入=0.79×5 000/(10 000×80%)=0.49 (万元) (0.5 分)

借: 合同负债 0.49

贷: 主营业务收入 0.49 (1 分)

(2) 合同总价款的现值=800+(2 000-800)/4×(P/A, 6%, 4)=800+300×3.4651=1 839.53 (万元) (1 分)

应确认未确认融资费用的金额=2 000-1 839.53=160.47 (万元) (1 分)

设备的入账价值=1 839.53+50.47=1 890 (万元) (1 分)

1 月 1 日分录为:

借: 在建工程 1 839.53

未确认融资费用 160.47

贷: 长期应付款 2 000 (1 分)

3 月 31 日

借: 在建工程 50.47

贷: 银行存款 50.47 (0.5 分)

借: 固定资产 1 890

贷: 在建工程 1 890 (0.5 分)

(3) 换入原材料入账成本=310+310×16%-320×16%+11.6+2=322 (万元) (1 分)

影响营业利润的金额=310-280=30 (万元) (1 分)

借：固定资产清理 280

 累计折旧 70

 贷：固定资产 350（0.5分）

借：原材料 322

 应交税费——应交增值税（进项税额） 51.2

 贷：固定资产清理 280

 应交税费——应交增值税（销项税额） 49.6

 资产处置损益 30

 银行存款 13.6（1.5分）

（4）初始投资成本=250+500=750（万元），应享有被投资方单位可辨认净资产公允价值的份额=3000×30%=900（万元），因此应调整其初始成本，调整后入账价值=900（万元）。（1分）影响当期损益的金额=900-750=150（万元）（1分），相关分录为：

借：长期股权投资 900

 贷：银行存款 500

 营业外收入 150

 其他权益工具投资 240

 盈余公积 1

 利润分配——未分配利润 9（1分）

借：其他综合收益 40

 贷：盈余公积 4

 利润分配——未分配利润 36（1分）

4.（本小题18分）甲公司为一家上市公司，主要从事药品研发、生产和销售，其会计报告于每年4月30日对外报出。甲公司2×18年财务人员在审计当年报表时关注到下列事项：

（1）2×18年2月1日甲公司董事会作出决议，决定将管理用固定资产的折旧年限由原来的3年变为5年。此固定资产为2×16年12月31日取得，原值为900万元，预计净残值为0，按直线法计提折旧。甲公司对此变更的处理为：

借：累计折旧 130

 贷：管理费用 10

盈余公积 12

利润分配——未分配利润 108

借：管理费用 165

贷：累计折旧 165

(2) 2×18年7月,甲公司一项未决诉讼结案,法院判定甲公司承担损失赔偿责任3 000万元。该诉讼事项源于2×17年9月一竞争对手起诉甲公司某保健药品包装侵犯其商标权。甲公司编制2×17年财务报表期间,曾在法院的调解下,与原告方达成初步和解意向。按照该意向,甲公司需向对方赔偿1 000万元,甲公司据此在2×17年确认预计负债1 000万元。2×18年,原告方控股股东变更,新的控股股东认为原调解决定不合理,不再承认原初步和解相关事项,向法院请求继续原法律程序。因实际结案时需赔偿金额与原确认预计负债的金额差别较大,甲公司于2×18年进行了以下会计处理:

借：以前年度损益调整 2 000

贷：预计负债 2 000

借：盈余公积 200

利润分配——未分配利润 1 800

贷：以前年度损益调整 2 000

借：预计负债 3 000

贷：其他应付款 3 000

(3) 甲公司于2×17年1月1日购入面值为1 000万元的3年期债券,并划分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,实际支付的价款为1 000万元。该债券票面利率为6%,每年1月1日付息。由于市场利率变动,2×17年年末该债券的公允价值变为900万元。甲公司认为,该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20万元。2×18年该债券的公允价值上涨至950万元,且该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,损失准备总额为10万元。。甲公司于2×18年的会计分录为:

借：应收利息 60

贷：投资收益 60

借：其他债权投资——公允价值变动 40

贷：其他综合收益 40

(4) 甲公司2×18年10月1日发生一项固定资产售后租回形成经营租赁的业务。该项

固定资产的售价与公允价值一致,甲公司将其售价与账面价值的差额 100 万元计入了递延收益。甲公司已将该固定资产通过“固定资产清理”科目进行结转。

(5) 甲公司 2×17 年 12 月 31 日与另一家药品制造企业 M 公司采用共同经营方式,共同出资购买一条生产线,用于出租收取租金。合同约定,两公司的出资比例、收入分享率和费用分担率均为 50%。该生产线购买价款为 1 800 万元,以银行存款支付,预计使用寿命 10 年,预计净残值为 50 万元,当日即投入使用,采用年限平均法按月计提折旧。2×18 年为此生产线共支付维修费 10 万元,同时收到当年度租金 600 万元。

要求:

(1) 根据上述资料,逐项判断甲公司的会计处理是否正确,并说明理由;如果甲公司的会计处理不正确,编制相关的更正会计分录。

(2) 根据资料(5),说明甲公司该项共同经营的处理原则,计算甲公司因该项共同经营应确认的损益影响金额,并编制甲公司相关会计分录。

【正确答案】(1) 资料(1),甲公司的处理不正确。(0.5分) 固定资产折旧年限的变更属于会计估计变更,不需要追溯调整,(1分) 更正分录如下:

借: 管理费用 10
 盈余公积 12
 利润分配——未分配利润 108
 贷: 累计折旧 130 (1.5分)

固定资产截止到 2×18 年 1 月底的账面价值=900-900 ÷ 3 ÷ 12×13=575 (万元), 2×18 年后 11 个月的折旧额=575 ÷ (5×12-13) × 11=134.57 (万元), 应冲销当年多提折旧 30.43 (万元) (165-134.57), 分录如下:

借: 累计折旧 30.43
 贷: 管理费用 30.43

资料(2) 甲公司的会计处理不正确。(0.5分) 理由: 甲公司在编制 2×17 年财务报表时,按照当时初步和解意向确认 1 000 万元预计负债不存在会计差错。后因情况变化导致法院判决结果与原预计金额存在的差额属于新发生情况,且发生在非日后期间,应作为当期正常事项,将所承担损失的金额与原预计负债之间的差额应计入发生当期损益,不应追溯调整。

(1分) 更正分录:

借: 营业外支出 2 000
 贷: 盈余公积 200

利润分配——未分配利润 1 800 (1分)

事项(3),甲公司的会计处理不正确。(0.5分)理由:企业持有的作为其他债权投资核算的债券投资,其减值应该通过损益转回,且损失准备的金额不影响资产的账面价值。(0.5分)

更正分录:

借:其他债权投资——公允价值变动 10

贷:其他综合收益 10 (0.5分)

借:其他综合收益——其他债权投资减值准备 10

贷:信用减值损失 10 (0.5分)

事项(4),甲公司的处理不正确。(0.5分)理由:售后租回形成经营租赁,且售价等于公允价值,售价与账面价值之差应计入当期损益。(0.5分)

更正分录:

借:递延收益 100

贷:资产处置损益 100 (1分)

【答案解析】事项(4)中,企业取得该金融工具后每年的账务处理为:

2×17年1月1日,

借:其他债权投资——成本 1 000

贷:银行存款 1000

2×17年12月31日

借:应收利息 60

贷:投资收益 60

借:其他综合收益 100

贷:其他债权投资——公允价值变动 100

借:信用减值损失 20

贷:其他综合收益——其他债权投资减值准备 20

2×18年12月31日

借:应收利息 60

贷:投资收益 60

借:其他债权投资——公允价值变动 50

贷:其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 50

转回减值准备时

借：其他综合收益——其他债权投资减值准备 10

贷：信用减值损失 10

(2) 甲公司应按照收入、费用的分摊率确认相应的收入、成本，(1分) 因此，共同经营应确认的损益 = $[600 - (1\ 800 - 50) / 10 - 10] \times 50\% = 207.5$ (万元) (1分)

① 出资购买生产线

借：固定资产 900

贷：银行存款 $(1\ 800 \times 50\%)$ 900 (1分)

② 确认租金收入时

借：银行存款 $(600 \times 50\%)$ 300

贷：其他业务收入 300 (1分)

③ 计提生产线折旧时 (2×18年折旧合计数)

借：其他业务成本 87.5

贷：累计折旧 $[(1\ 800 - 50) / 10 \times 50\%]$ 87.5 (1分)

④ 支付维修费时

借：其他业务成本 5

贷：银行存款 $(10 \times 50\%)$ 5 (1分)

5. A上市公司于2×11年9月30日通过定向增发本企业普通股对B企业进行合并，取得B企业100%股权。假定不考虑所得税影响。A公司及B企业在合并前简化资产负债表如下表所示。

A公司及B企业合并前资产负债表 (简表)

单位：万
元

	A公司	B企业
流动资产	2 000	3 000
非流动资产	14 000	40 000
资产总额	16 000	43 000

流动负债	800	1 000
非流动负债	200	2 000
负债总额	1 000	3 000
所有者权益:		
股本	1 000	600
资本公积		
盈余公积	4 000	11 400
未分配利润	10 000	28 000
所有者权益总额	15 000	40 000

其他资料:

(1) 2×11年9月30日, A公司通过定向增发本企业普通股, 以2股换1股的比例自B企业原股东处取得了B企业全部股权。A公司共发行了1 200万股普通股以取得B企业全部600万股普通股。

(2) A公司普通股每股在2×11年9月30日的公允价值为20元, B企业每股普通股当日的公允价值为40元。A公司、B企业每股普通股的面值均为1元。

(3) 2×11年9月30日, A公司除非流动资产公允价值较账面价值高3 000万元以外, 其他资产、负债项目的公允价值与其账面价值相同。

(4) 假定A公司与B企业在合并前不存在任何关联方关系。

要求:

(1) 根据资料(1)、(2)判断上述事项是否构成反向购买, 如果是, 确定该项合并中B企业的合并成本; 如果不是, 请说明理由。

(2) 计算企业合并形成商誉的金额。

(3) 计算合并资产负债表中列示的股本、盈余公积、未分配利润金额。

(4) 编制A公司2×11年9月30日的合并资产负债表。

(5) 假定B企业2×10年实现合并净利润1 200万元, 2×11年A公司与B企业形成的主体实现合并净利润2 300万元, 母子公司间没有需要抵消的内部交易, 自2×10年1月1日至2×11年9月30日, B企业发行在外的普通股股数未发生变化, 要求计算A公司2×11年基本每股收益, 比较合并会计报表中的2×10年每股收益。

(6) B企业的全部股东中假定只有其中的90%以原持有的对B企业股权换取了A公司增

发的普通股，计算合并成本及少数股东权益金额。

【正确答案】(1) A 公司在该项合并中向 B 企业原股东增发了 1 200 万股普通股，合并后 B 企业原股东持有 A 公司的股权比例为 54.55% (1 200/2 200)，A 公司生产经营决策的控制权在合并后由 B 企业原股东享有，B 企业应为购买方，A 公司为被购买方，所以构成反向购买。(1 分)

该项合并中 B 企业的合并成本计算：假定 B 企业发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例 54.55%，则 B 企业应当发行的普通股股数为 500 万股 (600 ÷ 54.55% - 600)，其公允价值为 20 000 万元，企业合并成本为 20 000 万元。(2 分)

(2) 商誉 = 合并成本 - 会计上被购买方可辨认净资产公允价值 × 100% = 20 000 - (16 000 + 3 000 - 800 - 200) = 2 000 (万元) (3 分)

(3) 合并资产负债表中应反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及模拟新增发的股份面值，所以合并资产负债表中列示的股本金额 = 600 + 500 = 1 100 (万元)。(1 分) 合并财务报表中的留存收益反映的是法律上子公司在合并前的留存收益，所以盈余公积的金额 = 11 400 (万元)；(1 分) 未分配利润的金额 = 28 000 (万元)。(1 分)

(4) A 公司 2×11 年 9 月 30 日的合并资产负债表

合并资产负债表 (简表)

单位：万元

项目	金额
流动资产	5 000 (0.25 分)
非流动资产	57 000 (0.25 分)
商誉	2 000 (0.25 分)
资产总额	64 000 (0.25 分)
流动负债	1 800 (0.25 分)
非流动负债	2 200 (0.25 分)
负债总额	4 000 (0.25 分)
所有者权益：	
股本	1 100 (600 + 500) (0.25 分)
资本公积	19 500 (差额) (0.25 分)

盈余公积	11 400 (B 企业) (0.25 分)
未分配利润	28 000 (B 企业) (0.25 分)
所有者权益总额	60 000 (0.25 分)

(5) A 公司 2×11 年基本每股收益： $2\ 300/[1\ 200 \times 9 \div 12 + (1\ 000 + 1\ 200) \times 3 \div 12] = 1.59$ (元/股)。(1 分)

提供比较财务报表的情况下，比较财务报表中的每股收益应进行调整，A 公司 2×10 年的每股收益 = $1\ 200/1\ 200 = 1$ (元/股)。(1 分)

【答案解析】 反向购买是比较特殊的，其每股收益的计算公式也比较特殊：

每股收益的计算

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

①自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。本题中为 1200 万股。

②自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。本题中为 $1\ 000 + 1\ 200 = 2\ 200$ 万股。

这里的 1000 就是 A 公司原账面上的股数，也就是股本 1000 万元。

(6) B 企业的全部股东中假定只有其中的 90% 以原持有的对 B 企业股权换取了 A 公司增发的普通股。A 公司应发行的普通股股数为 1 080 万股 ($600 \times 90\% \times 2$)。企业合并后，B 企业的股东拥有合并后报告主体的股权比例为 51.92% ($1\ 080/2\ 080$)。通过假定 B 企业向 A 公司发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例，在计算 B 企业须发行的普通股数量时，考虑少数股权的因素，故 B 企业应当发行的普通股股数为 440 万股 ($600 \times 90\% \div 51.92\% - 600$)，B 企业在该项合并中的企业合并成本为 17600 万元 (440×40)，(2 分) B 企业未参与股权交换的股东拥有 B 企业的股份为 10%，享有 B 企业合并前净资产的份额为 4 000 万元，在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。(2 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