

## 2022 年注册会计师考试《会计》试题

一、单项选择题（本题型共 13 小题，每小题 2 分，共 26 分。每小题只有一个正确答案，请从每小题的备选答案中选出一个你认为正确的答案。）

1. 谨慎性是企业会计信息质量的要求之一，下列各项体现谨慎性信息质量要求的是（ ）。

- A. 企业不能随意遗漏或者减少应披露的信息
- B. 企业对售出商品可能发生的保修义务确认预计负债
- C. 资产负债表中的负债应按流动负债和非流动负债分别列报
- D. 企业在面临不确定因素的情况下做出的估计应低估资产或收益

【答案】B

【解析】选项 A，不能随意遗漏或者减少应披露的信息，体现了可靠性信息质量要求，因此选项 A 不正确；

选项 B，对售出商品可能发生的保修义务确认预计负债，体现了不得低估负债和费用即谨慎性信息质量要求，因此选项 B 正确；

选项 C，资产负债表中的负债应按流动负债和非流动负债分别列报，有助于财务报告使用者作出经济决策，体现了相关性信息质量要求，因此选项 C 不正确；

选项 D，企业在面临不确定因素的情况下做出的估计应低估资产或收益，违反了可靠性信息质量要求，因此选项 D 不正确。

【知识点】谨慎性

2. 2×16 年 6 月 20 日，甲公司购置的大型科研设备达到预定可使用状态，实际发生成本 900 万元，其中 300 万元以自有资金支付，另外 600 万元获得政府高新技术研发基金资助。取得该科研设备时，甲公司按其实际成本入账，并将获得的政府补助按总额法进行核算。该设备采用年限平均法计提折旧，预计使用 10 年，预计净残值为零。2×21 年 12 月 31 日，甲公司出售该设备，取得价款 500 万元。不考虑相关税费及其他因素，甲公司 2×21 年度处置该设备对当期损益的影响金额是（ ）。

- A. 95 万元
- B. 200 万元
- C. 270 万元
- D. 365 万元

【答案】D

【解析】甲公司 2×21 年度处置该设备对当期损益的影响金额=出售价款 500-固定资产账面价值 405+结转递延收益 270=365（万元）。

【知识点】与资产相关的政府补助

3. 2×20 年 9 月 30 日，甲公司授予员工股票期权，期权的公允价值为每份 10 元，员工需在甲公司服务至 2×23 年 9 月 30 日，且甲公司盈利目标达标，方可按规定价格行权。2×21

年 12 月 31 日，期权的公允价值为每份 10.5 元；同日，甲公司批准通过了对该股权激励计划的修改方案，降低了行权价格，期权的公允价值变为每份 11 元。对于甲公司实施的上述股权激励计划，下列各项会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 确定该股权激励计划授予的期权的公允价值时，应考虑甲公司盈利目标达标的可能性
- B. 股权激励方案修改日，应根据权益工具公允价值的增加额（即每份 0.5 元），计算增加的股权激励费用
- C. 该股权激励属于权益结算的股份支付，应以等待期内的每个资产负债表日期权的公允价值重新计算股权激励费用
- D. 该股权激励属于权益结算的股份支付，应以授予日期权的公允价值计算股权激励费用，不考虑方案修改产生的公允价值变化

【答案】B

【解析】选项 A，确定期权公允价值时不应考虑甲公司盈利目标达标的可能性，因此选项 A 不正确；

选项 B，该股权激励的条款和条件的修改对员工有利，应当在股权激励方案修改日，根据权益工具公允价值的增加额（即每份 0.5 元），计算增加的股权激励费用，因此选项 B 正确；选项 C，该股权激励属于权益结算的股份支付，应当以授予日期权的公允价值（而非资产负债表日的公允价值）计算股权激励费用，因此选项 C 不正确；

选项 D，该股权激励属于权益结算的股份支付，由于条款和条件的修改对员工有利，应当考虑修改产生的期权的公允价值变化，因此选项 D 不正确。

【知识点】股份支付的处理

4. 甲公司因其出售的设备存在质量问题于 2×20 年 11 月 30 日被乙公司起诉，要求甲公司赔偿损失 300 万元。甲公司律师认为，设备质量问题客观存在，甲公司很可能败诉，其赔偿金额很可能介于 100 万元至 150 万元之间，该区间内各种结果发生的可能性相同。此外，甲公司认为该设备的质量问题源于其向供应商丙公司采购的主要部件存在质量缺陷，甲公司已向法院提起诉讼，要求丙公司赔偿 100 万元的损失，甲公司律师认为该追偿有 80% 的可能性得到支持。2×20 年度甲公司财务报告经批准报出时，上述诉讼尚未经法院判决。不考虑其他因素，甲公司在 2×20 年度财务报表中的会计处理正确的是（ ）。

- A. 确认预计负债 25 万元
- B. 因法院尚未判决，故无需进行会计处理
- C. 确认预计负债 150 万元，同时确认其他应收款 100 万元
- D. 确认预计负债 125 万元，并在财务报表附注中披露可能取得的补偿

【答案】D

【解析】甲公司应当确认预计负债=  $(100+150)/2=125$ （万元），不能确认其他应收款。同时，甲公司应在附注中对预计负债和可能获得的补偿进行披露。因此选项 D 正确。

【知识点】资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

5.2×20年7月1日，甲公司发行了100万份优先股，每份面值100元，年股息率为6%。该优先股无期限，无赎回机制，但将在10年后强制转换为普通股，该优先股是否发放股息需经甲公司董事会和股东会批准，如果优先股股东不派息，则普通股股东也不能分配股利。甲公司在判断该优先股应划分为权益工具还是金融负债时，下列各项因素中应考虑的是（ ）。

- A. 拟定的未来派息计划
- B. 以往类似工具的股利分配情况
- C. 将优先股转换为普通股的价格、数量条款
- D. 不发放股利对发行方普通股价格可能产生的负面影响

【答案】C

【解析】金融负债和权益工具区分的基本原则之一为“是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务”，由于该优先股无期限、无赎回机制，且是否发放股息由董事会和股东会批准，因此该优先股可以无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务。此时，该优先股应划分为权益工具还是金融负债应当关注区分这两者的基本原则之二，即“是否通过交付固定数量的自身权益工具结算”，也就是将优先股转为普通股的价格、数量条款。因此，选项C正确。

【知识点】金融负债和权益工具的区分

6. 下列各项有关企业债务重组会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 债务人以自产产品清偿负债的，应根据收入准则确认收入
- B. 以修改合同条款进行债务重组的，债权人应当按照修改后的条款以公允价值计量新的金融资产
- C. 债权人同时受让交易性金融资产和固定资产，相关资产应基于各项资产公允价值占放弃债权公允价值的比例进行分配的金额计量
- D. 采用债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人在对权益工具进行初始计量时，应当采用权益工具的公允价值，权益工具公允价值不能可靠计量的，则采用清偿债务的公允价值

【答案】D

【解析】选项A，债务人以自产产品清偿负债的，应将存货的账面价值与清偿债务的账面价值的差额计入当期损益，不确认收入，因此选项A不正确；

选项B，以修改合同条款进行债务重组的，如果修改其他条款导致全部债权终止确认，债权人应当按照修改后的条款以公允价值计量新的金融资产，如果修改其他条款未导致债权终止确认，债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量，因此选项B不正确；

选项C，债权人同时受让交易性金融资产和固定资产，应当按债务重组日公允价值计量交易性金融资产，按照放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让交易性金融资产当日公允价值后的净额计量固定资产，因此选项C不正确；

选项D，采用债务转为权益工具方式进行债务重组的，债务人初始计量权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公

允价值计量，因此选项 D 正确。

【知识点】债权人的会计处理，债务人的会计处理

7. 甲公司  $2 \times 20$  年 1 月 1 日发行在外的普通股股数为 5000 万股。 $2 \times 20$  年 3 月 1 日吸收外部投资者的现金增资，新增 600 万股普通股。 $2 \times 20$  年 12 月 1 日授予员工限制性股票 60 万股，如果无法达到行权条件，该限制性股票将由甲公司按原授予价格回购。不考虑其他因素，甲公司在计算  $2 \times 20$  年度基本每股收益时，分母即普通股股数是（ ）。

- A. 5500 万股
- B. 5505 万股
- C. 5600 万股
- D. 5605 万股

【答案】A

【解析】甲公司在计算  $2 \times 20$  年度基本每股收益时分母即普通股股数= $5000+600 \times 10/12=5500$ （万股）。

【知识点】基本每股收益分母的确定

8. 乙公司和丙公司均为甲公司的境外子公司。甲公司的记账本位币和列报货币均为人民币，乙公司的记账本位币和列报货币均为美元，丙公司的记账本位币和列报货币均为港币。下列各项有关外币折算会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 乙公司个别财务报表中，以美元计价的购销、投资和借款交易均应以美元计量和列报
- B. 丙公司个别财务报表中，以港币购入的某香港公司的股票应折算为人民币进行计量和列报
- C. 甲公司个别财务报表中，收到境外投资者的英镑投资款，应将按合同约定汇率与按交易日汇率折算的差额计入当期损益
- D. 甲公司在编制合并财务报表时，应将乙公司和丙公司的财务报表各项目折算为人民币，产生的折算差额计入当期损益

【答案】A

【解析】选项 A，由于乙公司记账本位币为美元，因此在乙公司个别财务报表中各项交易应以美元进行计量和列报，因此选项 A 正确；

选项 B，由于丙公司记账本位币为港币，因此在丙公司个别财务报表中各项交易应以港币进行计量和列报，因此选项 B 不正确；

选项 C，甲公司个别财务报表中，收到境外投资者的英镑投资款，应当按照交易日的即期汇率折算，不产生汇兑差额，因此选项 C 不正确；

选项 D，甲公司在编制合并财务报表时，应将乙公司和丙公司的财务报表各项目折算为人民币，产生的折算差额计入所有者权益（其他综合收益和少数股东权益），因此选项 D 不正确。

【知识点】外币交易的会计处理

9. 下列各项关于企业固定资产会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 进行更新改造转入在建工程的固定资产，应停止计提折旧
- B. 生产企业在季节性停工期间，生产用固定资产应停止计提折旧
- C. 固定资产更新改造时，被替换部分的账面价值仍保留在改造后固定资产账面价值中
- D. 对固定资产进行更新改造并转入在建工程时，原计提的固定资产减值准备不应转出

【答案】A

- 【解析】选项 A，进行更新改造转入在建工程的固定资产尚未达到预定可使用状态，应停止计提折旧，因此选项 A 正确；
- 选项 B，生产企业在季节性停工期间，生产用固定资产的经济利益仍会发生消耗（例如无形损耗），应继续计提折旧，因此选项 B 不正确；
- 选项 C，固定资产更新改造时，被替换部分的账面价值应从改造后固定资产账面价值中扣除，因此选项 C 不正确；
- 选项 D，对固定资产进行更新改造，应将原计提的固定资产减值准备转出，按固定资产的账面价值转入在建工程，因此选项 D 不正确。

【知识点】固定资产的后续支出

10. 企业发生的下列各项交易或事项应作为政府补助进行会计处理的是（ ）。
- A. 取得即征即退的增值税款
  - B. 免交当期应交企业所得税的 20%
  - C. 政府为享有企业所有者权益份额，以所有者身份向企业投入资金
  - D. 企业将其拥有的土地使用权交还给政府而按公允价值取得的补偿款

【答案】A

- 【解析】选项 A，收到即征即退的增值税款属于税收返还，应当作为政府补助进行会计处理，因此选项 A 正确；
- 选项 B，免交 20% 的企业所得税并未发生资产的直接转移，不应作为政府补助进行会计处理，因此选项 B 不正确；
- 选项 C，政府为享有企业所有者权益份额，以所有者身份向企业投入资金，属于互惠交易，不具有无偿性，不应作为政府补助进行会计处理，因此选项 C 不正确；
- 选项 D，企业将其拥有的土地使用权交还给政府而按公允价值取得的补偿款，属于互惠交易，不具有无偿性，不应作为政府补助进行会计处理，因此选项 D 不正确。

【知识点】政府补助的定义

11. 2×20 年 5 月 1 日，甲公司从独立第三方收购了乙公司 60% 的股权并取得控制权，确认商誉 800 万元。购买日，乙公司存在历史期间尚可在税前抵扣的未弥补亏损 500 万元，因不符合确认条件而未确认递延所得税资产。2×21 年 2 月 1 日，在甲公司的支持下，乙公司开展了新的业务，乙公司基于调整后的新业务预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异，因此，乙公司于 2×21 年 2 月末确认了递延所得税资产，同时冲减所得税费用。甲公司在 2×21 年度合并乙公司财务报表时，下列各项有关所得税的抵销或调整

的表述中，正确的是（ ）。

- A. 无需抵销或调整
- B. 调整所得税费用和商誉
- C. 调整所得税费用和资本公积
- D. 调整所得税费用和年初未分配利润

【答案】A

【解析】乙公司由于在购买日不满足递延所得税资产的确认条件而未确认递延所得税，以后期间预期能产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异，应当确认递延所得税资产，但该事项是由于乙公司开展了新业务而并非是购买日已经存在的情况，不能冲减商誉，应当计入当期损益，即冲减所得税费用。由于乙公司已经在个别财务报表中作出了相关会计处理，甲公司在编制合并财务报表时无须额外抵销或调整，因此选项 A 正确。

【知识点】非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制

12. 甲公司  $2 \times 20$  年度财务报告于  $2 \times 21$  年 4 月 15 日经批准报出。下列各项属于甲公司资产负债表日后调整事项的是（ ）。

- A.  $2 \times 21$  年 3 月经董事会审议批准宣告分配  $2 \times 20$  年度的利润
- B.  $2 \times 21$  年 3 月发生火灾， $2 \times 20$  年末的库存商品损失金额达账面价值的 30%
- C.  $2 \times 21$  年 3 月接到客户通知，要求其在原  $2 \times 20$  年开始建造的项目中增加建设一座仓库，客户同意增加合同价款对新增仓库的建造成本给予补偿
- D.  $2 \times 20$  年末对乙公司的应收账款计提了 20% 的坏账准备。 $2 \times 21$  年 3 月甲公司得知乙公司  $2 \times 20$  年末已资不抵债，该应收账款收回的可能性极低

【答案】D

【解析】选项 A，利润分配是由  $2 \times 21$  年的董事会审议批准的，属于资产负债表日后非调整事项，因此选项 A 不正确；

选项 B， $2 \times 21$  年 3 月发生的火灾于资产负债表日（ $2 \times 20$  年 12 月 31 日）不存在，属于资产负债表日后非调整事项，因此选项 B 不正确；

选项 C， $2 \times 21$  年 3 月与客户达成合同变更，该事项于资产负债表日不存在，不属于资产负债表日后调整事项，因此选项 C 不正确；

选项 D， $2 \times 21$  年 3 月知悉乙公司于  $2 \times 20$  年末已资不抵债，该事项于资产负债表日已经存在，属于资产负债表日后调整事项，因此选项 D 正确。

【知识点】资产负债表日后事项的内容

13. 依照我国法律法规成立的民间基金会甲，收到乙公司捐助的一辆已使用两年的汽车，该汽车原购买时增值税专用发票上注明的价款为 30 万元，捐赠前该汽车在乙公司的账面价值为 10 万元，捐赠协议确定的价格为 20 万元，类似二手汽车的市场价格为 15 万元。不考虑相关税费及其他因素，基金会甲对于收到上述捐赠资产应入账的金额是（ ）。

- A. 10 万元

- B. 15 万元
- C. 20 万元
- D. 30 万元

【答案】B

【解析】本题考查民间非营利组织对捐赠资产的确认和计量。民间非营利组织的计量属性包括历史成本和公允价值。捐赠方乙公司提供的凭据上的金额与公允价值 15 万元相差较大，受赠资产应以公允价值 15 万元作为入账价值，因此选项 B 正确。

【知识点】民间非营利组织特定业务的会计核算

二、多项选择题（本题型共12小题，每小题2分，共24分。每小题均有一个或多个正确答案，请从每小题的备选答案中选出你认为正确的答案。每小题所有答案选择正确的得分，不答、错答、漏答均不得分。）

1. 下列各项企业内部开发活动在满足资本化条件的时点至开发项目达到预定用途前发生的费用或支出中，构成无形资产成本的有（ ）。
  - A. 使用其他专利权发生的摊销额
  - B. 为使用该无形资产所发生的培训支出
  - C. 按照借款费用处理原则计算的资本化利息
  - D. 同时支持多项开发活动但无法明确分配到各项目的支出

【答案】AC

【解析】选项 A，使用其他专利权发生的摊销额应当计入无形资产成本，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“累计摊销”科目，因此选项 A 正确；

选项 B，为使用该无形资产所发生的培训支出属于间接费用，不应计入无形资产成本，因此选项 B 不正确；

选项 C，资本化利息应当计入无形资产成本，因此选项 C 正确；

选项 D，同时支持多项开发活动但无法明确分配到各项目的支出不属于可直接归属于无形资产的成本，不应计入无形资产成本，因此选项 D 不正确。

【知识点】内部开发的无形资产的计量

2. 下列各项关于企业确定存货可变现净值及存货跌价准备会计处理的表述中，正确的有（ ）。
  - A. 在确定存货可变现净值时应考虑持有存货的目的
  - B. 以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价作为确定可变现净值的基础
  - C. 持有的存货数量小于相关销售合同中的订购数量，应以销售合同的价格作为可变现净值的计量基础
  - D. 在确定存货可变现净值时，应考虑资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生市场行情变化导致的存货价格波动

【答案】ABC

【解析】选项 A，在确定存货可变现净值时应考虑持有存货的目的，例如直接出售的原材料应采用材料价作为估计售价，加工产品的原材料应采用产品价作为估计售价，因此选项 A 正确；

选项 B，确定存货的可变现净值应当以取得的确凿证据为基础，因此选项 B 正确；

选项 C，持有的存货数量小于相关销售合同中的订购数量，实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的单价作为可变现净值的计量基础，因此选项 C 正确；

选项 D，在确定存货可变现净值时，应当考虑资产负债表日后事项等的影响，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑，因此选项 D 不正确。

【知识点】存货的可变现净值，存货期末计量和存货跌价准备的计提

3. 企业采用公允价值计量相关资产或负债时，下列各项表述正确的有（ ）。

- A. 企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础计量公允价值
- B. 企业在以公允价值计量相关资产时，不应考虑仅针对特定资产持有者的限制
- C. 企业应假定市场参与者在计量日出售资产或转移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易
- D. 企业应当充分考虑市场参与者之间可能的交易，包括熟悉或不熟悉资产情况的、有意愿或者无意愿进行资产交易的买方或卖方之间的交易

【答案】BC

【解析】选项 A，企业应当以相关资产或负债主要市场的价格为基础计量公允价值，因此选项 A 不正确；

选项 B，企业在以公允价值计量相关资产时，应当考虑针对资产本身的限制，但不应考虑仅针对特定资产持有者的限制，因此选项 B 正确；

选项 C，企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或转移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易，因此选项 C 正确；

选项 D，市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）中，相互独立的、熟悉资产或负债情况的、能够且愿意进行资产或负债交易的买方和卖方，因此选项 D 不正确。

【知识点】公允价值计量的基本要求

4. 甲公司持有乙公司 80%的股权，能够控制乙公司。2×20 年 10 月 10 日，甲公司与丙公司签订的有关出售乙公司 50%股权的协议约定，双方应于 2×21 年 3 月 31 日办理完成股权过户登记手续。合同签订日，丙公司预付了购买价款的 20%。甲公司出售上述 50%股权后，将丧失对乙公司的控制权，但会继续长期持有乙公司剩余 30%的股权，并能够对乙公司施加重大影响。上述出售安排满足持有待售的条件，下列各项关于甲公司 2×20 年度财务报表列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 个别资产负债表中将所持乙公司 80%的股权在持有待售资产项目列示

- B. 个别资产负债表中将拟出售乙公司 50% 股权对应的长期股权投资在持有待售资产项目列示
- C. 合并资产负债表中将乙公司的资产总额在持有待售资产项目列示，负债总额在持有待售负债项目列示
- D. 合并资产负债表中将乙公司的资产总额与负债总额相抵后的净额在持有待售资产或持有待售负债项目列示

【答案】AC

【解析】选项 A 和 B，由于出售股权后丧失对子公司的控制权，甲公司应在个别财务报表中将所持乙公司的全部股权（即 80%）划分为持有待售资产，因此选项 A 正确，选项 B 不正确；选项 C 和 D，由于出售股权后丧失对子公司的控制权，甲公司应在合并财务报表中将乙公司所有的资产划分为持有待售资产，将乙公司所有的负债划分为持有待售负债，持有待售资产和持有待售负债不得相互抵销，因此选项 C 正确，选项 D 不正确。

【知识点】持有待售类别的计量

5. 甲公司的某类产品由于技术落后出现亏损，用于生产该产品的长期资产也出现了减值迹象，2×20 年 12 月 31 日，甲公司对用于生产该产品的长期资产进行减值测试。相关资产包括厂房、设备 M 和设备 N，甲公司将其作为一个资产组，账面价值合计为 800 万元，其中，厂房的账面价值为 400 万元，设备 M 的账面价值为 100 万元，设备 N 的账面价值为 300 万元。厂房的公允价值减处置费用后的净额为 360 万元，设备 M 和设备 N 的公允价值或未来现金流量现值无法合理估计。整个资产组的可收回金额为 600 万元。下列各项关于资产减值损失在该资产组内各项资产分配的表述中，正确的有（ ）。

- A. 厂房应确认减值损失 100 万元
- B. 设备 M 应确认减值损失 25 万元
- C. 设备 N 应确认减值损失 120 万元
- D. 资产组应确认减值损失 200 万元

【答案】CD

【解析】选项 A，若将减值损失按资产组中资产账面价值的比例分配，厂房应分摊的减值损失=200×50%=100（万元），大于其最多分摊的减值损失 40 万元，因此厂房应确认减值损失 40 万元，选项 A 不正确；

选项 B，由于厂房仅分摊减值损失 40 万元，剩余减值损失应由设备 M 和设备 N 按比例分摊。

设备 M 应确认减值损失=  $(200-40) \times 100 / (100+300) = 40$ （万元），因此选项 B 不正确；

选项 C，设备 N 应确认减值损失=  $(200-40) \times 300 / (100+300) = 120$ （万元），因此选项 C 正确；

选项 D，资产组应确认减值损失=800-600=200（万元），因此选项 D 正确。

【知识点】资产组减值测试

6. 2×20 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，将一批闲置设备出售给乙公司，已办理了

设备移交手续。该批设备的账面原价为 1000 万元，已计提折旧 700 万元，出售价格 400 万元已收存银行，用于补充甲公司流动资金；同时，合同约定，乙公司有权要求甲公司于 2×22 年 1 月 1 日以 440 万元的价格回购该批设备。甲公司预计回购时点该批设备的市场价格将远低于 440 万元。不考虑相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 该交易应作为租赁交易进行会计处理
- B. 收到的出售设备款项 400 万元应确认为负债
- C. 2×20 年 1 月 1 日应确认出售设备的资产处置损益
- D. 回购价格与出售价格的差额，应在 2×20 年 1 月 1 日至 2×22 年 1 月 1 日期间分期确认利息费用

【答案】BD

【解析】选项 A，由于乙公司有重大的经济动因要求甲公司回购该批设备，且回购价 440 万元高于原售价 400 万元，甲公司应将该交易作为融资交易进行会计处理，因此选项 A 不正确；

选项 B，该售后回购交易应当作为融资交易进行会计处理，甲公司应将出售时收取的价款确认为一项负债，因此选项 B 正确；

选项 C，由于乙公司有重大的经济动因要求甲公司回购该批设备，该批设备的控制权并未转移，甲公司不应就该批设备确认处置损益，因此选项 C 不正确；

选项 D，回购价格 440 万元与出售价格 400 万元的差额 40 万元，属于融资交易的利息，应当在 2×20 年 1 月 1 日至 2×22 年 1 月 1 日期间分期确认，因此选项 D 正确。

【知识点】收入的确认和计量

7. 不考虑其他因素，下列各项关于企业非货币性资产交换的交易中，具有商业实质的有（ ）。

- A. 甲公司将其用于出租的公寓楼与乙公司的一栋办公楼进行交换
- B. 甲公司将其拥有的专利权作价投入丙公司，取得丙公司 25% 的股权
- C. 甲公司将其拥有的一辆运输货物的卡车与丁公司的两辆小轿车进行交换
- D. 甲公司将其用于出租的公寓楼与戊公司用于出租的公寓楼进行交换，两栋楼的租金总额相同，但租户的财务及信用状况存在明显差异

【答案】ABCD

【解析】选项 A，甲公司以出租的投资性房地产交换固定资产自用，属于不同类别非货币性资产交换，具有商业实质，因此选项 A 正确；

选项 B，甲公司以无形资产换入对联营企业的长期股权投资，属于不同类别非货币性资产交换，具有商业实质，因此选项 B 正确；

选项 C，甲公司以固定资产换入固定资产，虽然属于同类别非货币性资产交换，但是卡车和小轿车用途不同，两者未来现金流量的风险、时间分布或金额可能显著不同，具有商业实质，因此选项 C 正确；

选项 D，甲公司以投资性房地产换入投资性房地产，虽然属于同类别非货币性资产交换，但是租户的财务及信用状况存在明显差异，两者未来现金流量的风险、时间分布或金额可能显著不同，具有商业实质，因此选项 D 正确。

**【知识点】商业实质的判断**

8. 下列各项企业发生的其他综合收益中，以后期间可以重分类进损益的有（ ）。
- A. 境外子公司的外币报表折算差额
  - B. 现金流量套期工具产生的利得或损失中的有效套期部分
  - C. 按持股比例计算应享有联营企业因重新计量设定受益计划产生的其他综合收益
  - D. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资在持有期间内发生的公允价值变动

**【答案】ABD**

**【解析】**选项 A，境外子公司的外币报表折算差额在处置境外经营时可以转入当期损益，因此选项 A 正确；

选项 B，现金流量套期工具产生的利得或损失中的有效套期部分在套期工具结算时可以转入当期损益，因此选项 B 正确；

选项 C，按持股比例计算应享有联营企业因重新计量设定受益计划产生的其他综合收益未来期间不能重分类进损益，因此选项 C 不正确；

选项 D，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资在持有期间内发生的公允价值变动在处置时可以转入当期损益，因此选项 D 正确。

**【知识点】其他综合收益的确认与计量及会计处理**

9. 2×20 年 6 月，甲公司向其全资子公司（乙公司）销售商品 1000 件，销售价格为 100 元/件，成本为 90 元/件，货款已结清。截至 2×20 年 12 月 31 日，乙公司已将上述商品中的 700 件对外出售，销售价格为 105 元/件。2×20 年 12 月 31 日，乙公司从甲公司购入尚未对外出售的商品的可变现净值为 85 元/件，乙公司共计计提了存货跌价准备 0.45 万元。不考虑相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司编制 2×20 年度合并财务报表的抵销或调整中，正确的有（ ）。

- A. 存货应抵销 7 万元
- B. 营业收入应抵销 10 万元
- C. 营业成本应抵销 9.7 万元
- D. 资产减值损失应抵销 0.3 万元

**【答案】BCD**

**【解析】**选项 A，甲公司无须调整合并财务报表中存货的金额，因此选项 A 不正确；

选项 B，甲公司应当抵销营业收入的金额=0.1×100=10（万元），因此选项 B 正确；

选项 C，甲公司应当抵销营业成本的金额=0.1×100-0.03×（100-90）=9.7（万元），因此选项 C 正确；

选项 D，由于存货的可变现净值低于其内部交易的成本 0.15 万元，应当将乙公司个别财务报表中计提的资产减值损失 0.3 万元（0.45-0.15）抵销，因此选项 D 正确。

【知识点】内部销售收入和内部销售成本的抵销处理

10. 甲公司拥有乙公司和丙公司两家子公司，丁公司是乙公司的联营企业，戊公司是丙公司的联营企业。不考虑其他因素，下列各公司之间构成关联方的有（ ）。

- A. 甲公司与丁公司
- B. 乙公司与丙公司
- C. 丙公司与丁公司
- D. 丁公司与戊公司

【答案】ABC

【解析】选项 A，甲公司能够通过乙公司对丁公司施加重大影响，甲公司与丁公司构成关联方，因此选项 A 正确；

选项 B，乙公司和丙公司受同一母公司甲公司控制，构成关联方，因此选项 B 正确；

选项 C，丙公司与其所属企业集团的其他成员单位乙公司的联营企业丁公司构成关联方，因此选项 C 正确；

选项 D，丁公司和戊公司受同一方甲公司重大影响，不构成关联方，因此选项 D 不正确。

【知识点】关联方披露

11. 企业在财务报表附注中披露自会计利润到所得税费用的调整过程，下列各项中，属于应调整的项目有（ ）。

- A. 税法规定的非应税收入
- B. 子公司适用不同税率的影响
- C. 税法规定的不可抵扣的成本、费用或损失
- D. 使用前期未确认递延所得税资产的可抵扣亏损的影响

【答案】ABCD

【解析】选项 A，税法规定的非应税收入应当从会计利润中扣除，因此选项 A 正确；

选项 B，企业具体调整项目应当包括与税率相关的调整，因此选项 B 正确；

选项 C，计算应纳税所得额时，应在会计利润的基础上加上税法规定的不可抵扣的成本、费用或损失，因此选项 C 正确；

选项 D，企业具体调整项目应当包括使用前期未确认递延所得税资产的可抵扣亏损的影响，因此选项 D 正确。

【知识点】附注的主要内容

12. 企业在采用间接法反映经营活动产生的现金流量时，下列各调节项目中，应在净利润基础上作为调整增加的项目有（ ）。

- A. 公允价值变动损失

- B. 递延所得税资产减少
- C. 经营性应付项目的减少
- D. 计入财务费用的利息支出

【答案】ABD

【解析】选项 A, 公允价值变动损失会使净利润减少, 但不导致现金流出, 应当作为调整增加的项目, 因此选项 A 正确;

选项 B, 递延所得税资产减少会导致所得税费用增加, 从而使净利润减少, 但不导致现金流出, 应当作为调整增加的项目, 因此选项 B 正确;

选项 C, 经营性应付项目减少不影响净利润, 但会使现金流量减少, 应当作为调整减少的项目, 因此选项 C 不正确;

选项 D, 计入财务费用的利息支出会导致净利润减少, 但属于筹资活动, 应当作为调整增加的项目, 因此选项 D 正确。

【知识点】现金流量表的内容及结构

三、计算分析题 (本题型共2小题, 每小题9分, 共计18分。答案中的金额单位以万元表示, 涉及计算的, 要求列出计算步骤。)

1.  $2 \times 19$  年至  $2 \times 21$  年, 甲公司发生的有关交易或事项如下:

(1)  $2 \times 19$  年 6 月 10 日, 甲公司以每股 10.8 元的价格从 A 股市场购入乙公司 500 万股普通股股票, 持有乙公司 5% 的股权, 甲公司另支付交易费用 100 万元, 甲公司拟长期持有该股权, 并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。

$2 \times 19$  年 12 月 31 日, 该股票的市场价格为每股 12 元。

(2) 因调整经营战略,  $2 \times 20$  年 6 月 8 日, 甲公司与丁公司签订股权转让协议, 约定甲公司以 26000 万元购入丁公司持有的乙公司 20% 股权。甲公司于  $2 \times 20$  年 7 月 1 日通过银行转账支付了购买乙公司 20% 股权的款项, 同时办理完成股份过户登记手续; 当日, 乙公司股票的市场价格为每股 13 元。甲公司拟长期持有对乙公司的股权投资, 能够对乙公司施加重大影响, 采用权益法核算。

$2 \times 20$  年 7 月 1 日, 乙公司净资产账面价值为 120000 万元, 除一项乙公司账面未确认的无形资产外, 其他资产、负债的账面价值与公允价值相同。该项无形资产的公允价值为 2000 万元, 预计使用 8 年, 预计净残值为零, 采用直线法摊销。

(3)  $2 \times 20$  年度, 乙公司实现净利润 6600 万元, 其中,  $2 \times 20$  年 7 至 12 月实现净利润 4000 万元; 拟长期持有的非交易性权益工具投资公允价值变动扣除相关所得税影响后增加其他综合收益 500 万元, 其中,  $2 \times 20$  年 7 至 12 月增加 200 万元。

(4)  $2 \times 21$  年 5 月 20 日, 甲公司以每股 7.8 元的价格从 A 股市场购入丙公司 150 万股普通股股票, 持有丙公司 2% 的股权, 甲公司另支付交易费用 25 万元。甲公司并非长期持有对丙公司的股权投资, 当甲公司需要补充现金流量或者股价上涨时将随时出售。 $2 \times 21$  年 12 月 31 日, 该股票市场价格为每股 10 元。

其他资料:

- (1) 甲公司和乙公司适用的企业所得税税率均为 25%。  
(2) 甲公司按实现净利润的 10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。  
(3) 除企业所得税外，本题不考虑其他相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料 (1)，编制甲公司对乙公司股权投资相关的会计分录。  
(2) 根据资料 (1) 至 (3)，编制甲公司对乙公司增持股份及增持后相关的会计分录。  
(3) 根据资料 (4)，编制甲公司对丙公司股权投资相关的会计分录。

**【答案】**

(1)

借：其他权益工具投资——成本	5500
贷：银行存款	5500
借：其他权益工具投资——公允价值变动	
500 (500×12-5500)	
贷：其他综合收益	

借：其他综合收益	125
贷：递延所得税负债	125

(2)

借：长期股权投资——投资成本	32500
贷：其他权益工具投资——成本	5500
——公允价值变动	
500	
银行存款	26000
盈余公积	50
利润分配——未分配利润	450
借：其他综合收益	500
贷：盈余公积	50
利润分配——未分配利润	450
借：递延所得税负债	125
贷：其他综合收益	125
借：长期股权投资——损益调整	976.56
贷：投资收益	976.56
借：长期股权投资——其他综合收益	50
贷：其他综合收益	50

(3)

借：交易性金融资产——成本	1170
投资收益	25
贷：银行存款	1195

借：交易性金融资产——公允价值变动 330  
贷：公允价值变动损益 330  
借：所得税费用 82.5  
贷：递延所得税负债 82.5

**【知识点】**金融资产和金融负债的初始计量，金融资产的后续计量，公允价值计量或权益法转换为成本法

2. 2×19 年至 2×22 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×19 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订设备租赁协议，甲公司向乙公司租入一台生产设备，该设备尚可使用 10 年，租赁期限为 2×19 年 1 月 1 日至 2×21 年 12 月 31 日，年租金以 10 万元和按照 10 元/吨乘以甲公司使用该设备的产出量计算的租金两者孰高确定，于每年年末收取。甲公司预计租赁期内每年使用该设备的产出量分别为 1 万吨、1.2 万吨和 1.3 万吨。设备租赁到期时，甲公司可选择按照当时的市场价格续租，或选择以 50 万元的价格购买该设备。甲公司租入该设备用于生产，且当年生产的产品于当年全部实现销售。甲公司管理层能够合理确定租赁到期时将行使购买选择权。

2×19 年 1 月 1 日，乙公司出租设备的内含报酬率为 5%。

2×22 年 1 月 1 日，甲公司行使了购买选择权，以 50 万元的价格购买该设备。

(2) 2×22 年 12 月 31 日，由于资金需求，甲公司出售并租回该设备，出售价款 40 万元已收存银行，设备租回 3 年，租赁期内每年支付租金 16 万元，租赁期结束后设备归甲公司所有。该交易中设备的转让不满足收入准则中控制权转移的条件。

其他资料：

- (1)  $(P/F, 5\%, 3) = 0.8638$ ;  $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ 。
- (2) 本题不考虑租赁资产减值、净残值、相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料(1)，说明甲公司租赁负债应如何计量；计算租赁负债的初始入账金额、2×19 年度应计提的折旧金额；编制相关会计分录。
- (2) 根据资料(1)，计算甲公司 2×19 年 12 月 31 日租赁负债的账面价值；计算甲公司租赁设备对 2×19 年度利润总额的影响金额。
- (3) 根据资料(2)，说明甲公司设备售后租回的会计处理方法；编制甲公司 2×22 年 12 月 31 日与售后租回相关的会计分录。

### 【答案】

(1) 年租金安排中，实质固定的付款额为 10 万元/年，应包含在租赁负债中，根据预计产量计算超过 10 万元的部分无须计入租赁负债，合理确定将行使购买选择权的行权价格应包含在租赁负债中。

租赁负债的初始入账金额=10×2.7232+50×0.8638=70.42 (万元)。

2×19 年使用权资产应计提的折旧金额=70.42÷10=7.04 (万元)。

借：使用权资产 70.42

租赁负债——未确认融资费用	9.58
贷：租赁负债——租赁付款额	80
借：制造费用	7.04
贷：使用权资产累计折旧	7.04

(2)  $2 \times 19$  年 12 月 31 日甲公司租赁负债的账面价值= $70.42 \times (1+5\%) - 10 = 63.94$  (万元)。  
甲公司租赁设备对  $2 \times 19$  年度利润总额的影响金额= $7.04 + 70.42 \times 5\% = 10.56$  (万元)。

(3) 售后租回作为融资业务，设备不应终止确认，收到的现金应作为金融负债处理。  
借：银行存款 40

贷：长期应付款 40

【知识点】承租人会计处理的初始计量，售后租回交易的会计处理

四、综合题（本题型共2小题，每小题16分，共计32分。答案中的金额单位以万元表示，涉及计算的，要求列出计算步骤。）

1. 甲公司为增值税一般纳税人，主营医疗设备的销售和相关服务，销售商品适用的增值税税率为 13%，相关服务适用的增值税税率为 6%。 $2 \times 20$  年甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1)  $2 \times 20$  年 1 月 1 日，甲公司与经销商乙公司签订为期 1 年的框架协议，该协议约定，甲公司向乙公司出售医疗设备，协议中约定了设备型号、付款方式、质保及相关服务，但协议未对采购数量或价格做出承诺。具体数量和价格由后续双方认可的每季度销售订单确定。该医疗设备在使用前需要安装，安装过程比较简单，不涉及对设备的修改或整合，甲公司或市场上其他安装公司都可以提供相关安装服务。但出于维持客户关系的考虑，甲公司承诺为乙公司的终端用户提供免费安装服务，并且对相关设备提供法定质保范围内的免费维修。

根据甲公司对外公布的销售政策，如果乙公司全年从甲公司提货的数量达到 1 万台，乙公司能够获得全年销售总额 10% 的折扣，折扣将抵减乙公司应付甲公司的货款。

(2)  $2 \times 20$  年度，甲公司对乙公司销售医疗设备的情况为：第 1 季度实际销售 2000 台，每台销售价格为 5000 元，甲公司预计乙公司全年提货量很可能无法达到 1 万台；第 2 季度实际销售 2000 台，每台销售价格为 5000 元，甲公司预计乙公司全年提货量很可能仍无法达到 1 万台；第 3 季度实际销售 4000 台，每台销售价格为 4500 元，甲公司预计乙公司全年提货量能够达到 1 万台；第 4 季度实际销售 4000 台，每台销售价格为 4500 元。上述销售价格为折扣前的合同原价。根据历史经验，计提质保费用的比例为当期确认的销售收入金额的 1%。 $2 \times 20$  年 12 月 31 日，甲公司一次性收到乙公司货款 3000 万元已存入银行，其余货款尚未收到；当年甲公司未实际发生质保支出。

(3)  $2 \times 20$  年 1 月 1 日，丙医院从经销商处购买甲公司生产的上述医疗设备用于医学检测。甲公司授权丙医院使用其云端软件，进行为期 3 年的检测数据分析和存储。丙医院与甲公司签订的协议约定，甲公司除每年固定收取 120 万元服务费之外，还按照每份检测单加收 1 元服务费。甲公司的该云端软件由其自行开发并搭建服务器进行维护。

$2 \times 20$  年度，甲公司经与丙医院核对，确认丙医院实际完成了 10 万份检测；截至 12 月 31 日，甲公司尚未收到服务费相关的价款。

(4) 丙医院在使用上述医疗设备进行检测的过程中还需配套耗材，丙医院指定甲公司从供应商丁公司采购耗材，耗材价格由丙医院与丁公司协商确定，丙医院同意甲公司在耗材价格基础上加价 1% 服务费向其出售耗材。丙医院根据各月的实际需求向甲公司提出采购的数量需求，甲公司向丁公司下单后，丁公司将耗材直接发送到丙医院，耗材的质量由丁公司负责，耗材价款由丙医院与丁公司直接结算。甲公司与丁公司之间不存在其他交易安排。

2×20 年度，甲公司实际向丙医院提供耗材 20 万件，每件耗材价格为 10 元；截至 12 月 31 日，甲公司尚未收到与耗材供应相关的服务费。

其他资料：

- (1) 本题所涉及的销售商品的销售价格或提供服务的服务费价格均为公允的市场价格，且不含增值税。
- (2) 增值税按照扣除销售折扣后的价格计算。
- (3) 本题所涉及的各公司之间不存在关联方关系。
- (4) 本题除增值税以外，不考虑其他相关税费及其他因素。

要求：

- (1) 根据资料 (1)，判断甲公司销售医疗设备的合同是 1 年的框架协议还是每季度销售订单，说明理由；判断该销售合同中包含几项履约义务，说明理由。
- (2) 根据资料 (2)，编制甲公司第 3 季度、第 4 季度与销售医疗设备业务相关的会计分录（不考虑履约义务的拆分）。
- (3) 根据资料 (3)，判断甲公司授权丙医院使用其云端软件的交易应在一段时间内还是某一时点确认收入，说明理由；说明甲公司授权丙医院使用其云端软件所收取的服务费的收入确认方法；编制甲公司 2×20 年相关的会计分录。
- (4) 根据资料 (4)，判断甲公司在向丙医院供应耗材的交易中是主要责任人还是代理人，说明理由；编制甲公司收入确认相关的会计分录。

### 【答案】

(1) 合同是每季度销售订单。

理由：甲公司与乙公司签订的框架协议中未约定购买的数量和价格，合同权利义务不清晰，不具有法律约束力。每季度的订单中有明确数量和价格条款，结合框架协议中的其他约定，例如付款方式、产品型号等信息，符合合同成立的条件。

合同中包含两项履约义务：设备销售和设备安装。

理由：设备销售和安装本身均可让客户单独受益，合同层面上看，安装与设备销售不存在重大修改、整合或高度关联，各自可明确区分。

(2) 第 3 季度：

借：应收账款 1604.6

贷：主营业务收入 1420

应交税费——应交增值税（销项税额）

184.6

借：主营业务成本 14.2

贷: 预计负债	14.2
第 4 季度:	
借: 应收账款	1830.6
贷: 主营业务收入	1620
应交税费——应交增值税 (销项税额)	
	210.6
借: 银行存款	3000
贷: 应收账款	3000
借: 主营业务成本	16.2
贷: 预计负债	16.2

(3) 该知识产权许可应在一段时间内确认收入。

理由: 由于该软件搭建在云端, 由甲公司搭建服务器进行维护, 可以合理预期甲公司的后续维护将对医院正常使用软件产生重大影响。

收取的价款中: 固定年费 120 万元应在一年内按时间分摊确认收入; 每单 1 元的收费属于根据实际使用情况收取的可变对价, 应在客户使用行为实际发生和企业履行相关义务孰晚的时点确认收入。

借: 应收账款	137.8
贷: 主营业务收入	130
应交税费——应交增值税 (销项税额)	
	7.8

(4) 甲公司在该业务中是代理人。

理由: 甲公司在将耗材销售给丙医院之前, 并未取得耗材的控制权。在耗材供应中, 丙医院指定供应商丁公司, 甲公司只能根据丙医院的指令向供应商丁公司下单, 并收取固定比例的服务费。

借: 应收账款	2.12
贷: 主营业务收入	2
应交税费——应交增值税 (销项税额)	
	0.12

【知识点】收入的确认和计量, 关于特定交易的会计处理

2. 甲公司于 2×20 年至 2×21 年发生的有关交易或事项如下:

(1) 2×20 年 7 月 1 日, 甲公司以银行存款 1000 万元购买丙公司持有的乙公司 25% 的股权, 并支付相关交易费用 50 万元, 双方办理了乙公司股权过户登记手续。甲公司能够对乙公司施加重大影响, 采用权益法核算; 当日, 乙公司净资产账面价值为 3700 万元, 可辨认净资产公允价值为 4600 万元, 差额 900 万元是乙公司账面土地使用权增值。该土地使用权尚可使用 30 年, 预计净残值为零, 采用直线法摊销。

(2) 2×20 年 10 月 1 日, 甲公司从乙公司购入其生产的产品作为库存商品, 购买价格为

1200 万元（等于公允价值）。乙公司销售该产品的销售成本为 800 万元。

该库存商品于 2×21 年 3 月 1 日一次性全部对外出售。

（3）2×20 年度，乙公司实现净利润 2500 万元，其中，7 至 12 月实现净利润 1500 万元。

7 至 12 月，乙公司实施股权激励增加资本公积（其他资本公积）200 万元，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公允价值增加 400 万元，除此之外无其他所有者权益变动事项。

（4）2×21 年 7 月 1 日，甲公司以溢价发行 750 万股股票为对价，从丙公司进一步购买乙公司 75% 的股权，双方办理了乙公司股权过户登记手续，自此甲公司持有乙公司 100% 股权，能够控制乙公司；当日，甲公司股票的市场价格为 10 元/股。为购买乙公司的 75% 股权，甲公司另以银行存款支付相关税费 700 万元、支付与发行股票相关的证券公司佣金 800 万元。收购协议同时约定，甲公司购买乙公司 75% 股权后，如果乙公司自 2×21 年 7 月 1 日至 2×23 年 12 月 31 日累计实现的净利润达不到 7000 万元的目标利润，丙公司应给予甲公司补偿。补偿方法是：乙公司实际净利润低于 7000 万元目标利润的差额，按原股票发行价格计算的股份数量由丙公司退还甲公司。

2×21 年 7 月 1 日，乙公司净资产的账面价值为 6400 万元（其中，股本为 1000 万元，资本公积为 1400 万元，其他综合收益 500 万元，盈余公积为 1500 万元，未分配利润为 2000 万元），可辨认净资产的公允价值为 8670 万元，除一项土地使用权增值 870 万元、一项专利权增值 1400 万元外，其他各项资产、负债的账面价值与公允价值相等。该土地使用权尚可使用 29 年，预计净残值为零，采用直线法摊销；该专利权尚可使用 5 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。当日，甲公司原持有乙公司 25% 股权的公允价值为 2500 万元。

甲公司购买乙公司 75% 股权时，预计乙公司 2×21 年 7 月 1 日至 2×23 年 12 月 31 日累计实现的净利润能够超过 7000 万元，或有补偿的公允价值为零。

（5）乙公司 2×21 年 1 至 6 月实现净利润 500 万元，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公允价值增加 100 万元，除此之外无其他所有者权益变动事项。2×21 年 7 至 12 月实现净利润 1000 万元，除此之外无其他所有者权益变动事项。

（6）2×21 年 12 月 31 日，由于乙公司业务所在的市场行情呈下行趋势，预计短期内难以好转，甲公司重新评估认为乙公司未来两年利润很可能不达标，预期利润与目标利润的差额为 500 万元，根据利润补偿方案折算预计收回股票数量为 50 万股。2×21 年 12 月 31 日，甲公司股票的市场价格为 11 元/股。

其他资料：

- （1）甲公司对乙公司投资前，与乙公司和丙公司不存在关联关系。
- （2）乙公司的各项资产和负债构成业务。
- （3）甲公司按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。
- （4）本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

- （1）根据资料（1），计算甲公司对乙公司投资经调整后的初始投资成本；编制甲公司投资相关的会计分录。

(2) 根据资料(1)至(3),计算甲公司 $2\times20$ 年度个别财务报表中应确认的投资收益;编制与持有乙公司25%股权相关的会计分录;编制甲公司 $2\times20$ 年度合并财务报表中与从乙公司购入产品相关的抵销或调整分录。

(3) 根据上述资料,计算甲公司 $2\times21$ 年1至6月个别财务报表中应确认的投资收益;编制与持有乙公司25%股权相关的会计分录;计算甲公司购买乙公司75%股权时,个别财务报表中原持有乙公司25%股权的账面价值;编制甲公司个别财务报表中进一步购买乙公司75%股权相关的会计分录。

(4) 根据上述资料,计算甲公司购买乙公司的合并成本、所产生的商誉金额,以及购买日合并财务报表中重新计量甲公司原持有乙公司股权对利润总额的影响金额。

(5) 根据上述资料,编制甲公司 $2\times21$ 年度合并财务报表相关的抵销或调整分录。

(6) 根据资料(6),判断甲公司对预期丙公司给予的补偿是否应调整合并成本,说明理由;编制相关会计分录。

### 【答案】

(1) 甲公司对乙公司投资调整后初始投资成本= $1000+50+(4600\times25\%-1050)=1150$  (万元)。

借:长期股权投资——投资成本 1150  
贷:银行存款 1050  
营业外收入 100

(2) 甲公司对乙公司投资应确认的投资收益= $[1500-900/30\times6/12-(1200-800)]\times25\%=271.25$  (万元)。

个别财务报表:

借:长期股权投资——损益调整 271.25  
贷:投资收益 271.25  
借:长期股权投资——其他权益变动 50  
贷:资本公积——其他资本公积 50  
借:长期股权投资——其他综合收益 100  
贷:其他综合收益 100

合并财务报表:

借:长期股权投资 100  
贷:存货 100

(3)  $2\times21$ 年1至6月应确认的投资收益= $[500-900/30\times6/12+(1200-800)]\times25\%=221.25$  (万元)。

借:长期股权投资——损益调整 221.25  
贷:投资收益 221.25  
借:长期股权投资——其他综合收益 25  
贷:其他综合收益 25

购买日甲公司原持有乙公司25%股权的长期股权投资的账面价值= $1150+271.25+50+100+221.25+25=1817.5$  (万元)。

借: 长期股权投资	7500
贷: 股本	750
资本公积——股本溢价	6750
借: 长期股权投资	1817.5
贷: 长期股权投资——投资成本	1150
——损益调整	
492.5 (271.25+221.25)	
——其他综合收益	
125 (100+25)	
——其他权益变动	50
借: 管理费用	700
贷: 银行存款	700
借: 资本公积——股本溢价	800
贷: 银行存款	800
(4) 甲公司购买乙公司的合并成本=2500+750×10=10000 (万元)。	
商誉=10000-8670=1330 (万元)。	
重新计量甲公司原持有乙公司 25%股权对利润总额的影响金额=2500-1817.5+50=732.5 (万元)。	
(5)	
借: 无形资产	2270
贷: 资本公积	2270
借: 管理费用	155
贷: 无形资产	155
借: 长期股权投资	682.5
贷: 投资收益	682.5
借: 资本公积	50
贷: 投资收益	50
借: 其他综合收益	125
贷: 盈余公积	12.5
未分配利润	112.5
借: 长期股权投资	845
贷: 投资收益	845
借: 股本	1000
资本公积	3670
盈余公积	1650
其他综合收益	500
年末未分配利润	2695

商誉	1330
贷: 长期股权投资	10845
借: 投资收益	845
年初未分配利润	2000
贷: 提取盈余公积	150
未未分配利润	2695

(6) 不应调整合并成本。

理由: 甲公司预计补偿款发生变化是由于收购之后发生的市场情况改变。

借: 交易性金融资产 550 (50×11)

贷: 公允价值变动损益 550

【知识点】对联营企业、合营企业投资的初始计量，长期股权投资的权益法，公允价值计量或权益法转换为成本法，非同一控制下取得子公司购买日后合并财务报表的编制，企业合并涉及的或有对价



东奥时代



东奥喵喵学长



扫码免费领全套会计资料  
包含初会，中会，高会，注会.....