

2008年度注册会计师全国统一考试

会计试题及参考答案

一、单项选择题

(一)甲公司20×7年12月3日与乙公司签订产品销售合同。合同约定,甲公司向乙公司销售A产品400件,单位售价650元(不含增值税),增值税税率为17%;乙公司应在甲公司发出产品后1个月内支付款项,乙公司收到A产品后3个月内如发现质量问题有权退货。A产品单位成本为500元。

甲公司于20×7年12月10日发出A产品,并开具增值税专用发票。根据历史经验,甲公司估计A产品的退货率为30%。至20×7年12月31日止,上述已销售的A产品尚未发生退回。

按照税法规定,销货方于收到购货方提供的《开具红字增值税专用发票申请单》时开具红字增值税专用发票,并作减少当期应纳税所得额处理。甲公司适用的所得税税率为25%,预计未来期间不会变更;甲公司预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

甲公司于20×7年度财务报告批准对外报出前,A产品尚未发生退回;至20×8年3月31日止,20×7年出售的A产品实际退货率为35%。要求:

根据上述资料,不考虑其他因素,回答下列第1至3题。

1. 甲公司因销售A产品对20×7年度利润总额的影响是()。
A. 0 B. 4.2万元 C. 4.5万元 D. 6万元

【答案】B

【解析】甲公司因销售A产品对20×7年度利润总额的影响=400×(650-500)×(1-30%)=42 000(元)。

2. 甲公司因销售A产品于20×7年度确认的递延所得税费用是()。
A. -0.45万元 B. 0 C. 0.45万元 D. -1.5万元

【答案】A

【解析】其他应付款账面价值=400×(650-500)×30%=18 000(元)=1.8(万元),计税基础为0,产生可抵扣暂时性差异1.8万元,应确认递延所得税资产=1.8×25%=0.45(万元),递延所得税资产增加,递延所得税费用减少,20×7年度确认的递延所得税费用=-0.45万元。

3. 下列关于甲公司20×8年A产品销售退回会计处理的表述中,正确的是()。
A. 原估计退货率的部分追溯调整原已确认的收入 B. 高于原估计退货率的部分追溯调整原已确认的收入 C. 原估计退货率的部分在退货发生时冲减退货当期销售收入 D. 高于原估计退货率的部分在退货发生时冲减退货当期的收入

【答案】D

【解析】原估计退货率的部分实际发生时冲减其他应付

款,因不属于资产负债表日后事项,所以,高于原估计退货率的部分在退货发生时冲减退货当期的收入。

(二)甲公司自行建造某项生产用大型设备,该设备由A、B、C、D四个部件组成。建造过程中发生外购设备和材料成本7 320万元,人工成本1 200万元,资本化的借款费用1 920万元,安装费用1 140万元,为达到正常运转发生测试费600万元,外聘专业人员服务费360万元,员工培训费120万元。20×5年1月,该设备达到预定可使用状态并投入使用。因设备刚刚投产,未能满负荷运转,甲公司当年度亏损720万元。

该设备整体预计使用年限为15年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。A、B、C、D各部件在达到预定可使用状态时的公允价值分别为3 360万元、2 880万元、4 800万元、2 160万元,各部件的预计使用年限分别为10年、15年、20年和12年。按照税法规定该设备采用年限平均法按10年计提折旧,预计净残值为零,其初始计税基础与会计计量相同。

甲公司预计该设备每年停工维修时间为15天。因技术进步等原因,甲公司于20×9年1月对该设备进行更新改造,以新的E部件替代了A部件。

要求:

根据上述资料,不考虑其他因素,回答下列第4至8题。

4. 甲公司建造该设备的成本是()。
A. 12 180万元 B. 12 540万元 C. 12 660万元 D. 133 80万元

【答案】B

【解析】甲公司建造该设备的成本=7 320+1 200+1 920+1 140+600+360=12 540(万元)。员工培训费应计入当期损益。

5. 下列关于甲公司该设备折旧年限的确定方法中,正确的是()。
A. 按照税法规定的年限10年作为其折旧年限 B. 按照整体预计使用年限15年作为其折旧年限 C. 按照A、B、C、D各部件的预计使用年限分别作为其折旧年限 D. 按照整体预计使用年限15年与税法规定的年限10年两者孰低作为其折旧年限

【答案】C

6. 甲公司该设备20×5年度应计提的折旧额是()。
A. 744.33万元 B. 825.55万元 C. 900.60万元 D. 1 149.50万元

【答案】B

【解析】A部件的成本=12 540÷(3 360+2 880+4 800+2 160)×3 360=3 192(万元),B部件的成本=12 540÷(3 360+2 880+4 800+2 160)×2 880=2 736(万元),C部件的成本=12 540÷(3 360+2 880+4 800+2 160)×4 800=4 560(万元),D部件的成本=12 540÷(3 360+2 880+4 800+2 160)×2 160=2 052(万元)。甲公司该设备20×5年度应计提的折旧额=3 192÷10×11/12+2 736÷15×11/12+4 560÷20×11/12+2 052÷12×11/12=825.55(万元)。

7. 对于甲公司就该设备维修保养期间的会计处理,下列各项中,正确的是()。

A. 维修保养发生的费用应当计入设备的成本 B. 维修保养期间应当计提折旧并计入当期成本费用 C. 维修保养期间计提的折旧应当递延至设备处置时一并处理 D. 维修保养发生的费用应当在设备使用期间内分期计入损益

【答案】B

【解析】维修保养期间应计提折旧,维修保养费用应予以费用化,计入当期损益。

8. 对于甲公司就该设备更新改造的会计处理,下列各项中,错误的是()。

- A. 更新改造时发生的支出应当直接计入当期损益 B. 更新改造时被替换部件的账面价值应当终止确认 C. 更新改造时替换部件的成本应当计入设备的成本 D. 更新改造时发生的支出符合资本化条件的应当予以资本化

【答案】A

【解析】更新改造时发生的支出应当予以资本化,计入设备成本。

(三)甲公司为境内注册的公司,其30%收入来自于出口销售,其余收入来自于国内销售;生产产品所需原材料有30%进口,出口产品和进口原材料通常以欧元结算。20×6年12月31日,甲公司应收账款余额为200万欧元,折算的人民币金额为2000万元;应付账款余额为350万欧元,折算的人民币金额为3500万元。

20×7年甲公司出口产品形成应收账款1000万欧元,按交易日的即期汇率折算的人民币金额为10200万元;进口原材料形成应付账款650万欧元,按交易日的即期汇率折算的人民币金额为6578万元。20×7年12月31日欧元与人民币的汇率为1:10.08。

甲公司拥有乙公司80%的股权。乙公司在美国注册,在美国生产产品并全部在当地销售,生产所需原材料直接在美国采购。20×7年年末,甲公司应收乙公司款项1000万美元,该应收款项实质上构成对乙公司净投资的一部分,20×6年12月31日折算的人民币金额为8200万元。20×7年12月31日美元与人民币的汇率为1:7.8。

要求:

根据上述资料,不考虑其他因素,回答下列第9至13题。

9. 下列各项中,甲公司在选择其记账本位币时不应当考虑的因素是()。

- A. 融资活动获得的货币 B. 上交所得税时使用的货币 C. 主要影响商品和劳务销售价格的货币 D. 主要影响商品和劳务所需人工成本的货币

【答案】B

10. 根据上述资料选定的记账本位币,甲公司20×7年度因汇率变动产生的汇兑损失是()。

- A. 102万元 B. 106万元 C. 298万元 D. 506万元

【答案】D

【解析】“应收账款——欧元”产生的汇兑损失=(2000+10200)-(200+1000)×10.08=104(万元),“应付账款——欧元”产生的汇兑损失=(350+650)×10.08-(3500+6578)=2(万元),“应收账款——美元”产生的汇兑损失=8200-1000×7.8=400(万元),甲公司20×7年度因汇率变动产生的汇兑损失=104+2+400=506(万元)。

11. 下列关于归属于乙公司少数股东的外币报表折算差额在甲公司合并资产负债表的列示方法中,正确的是()。

- A. 列入负债项目 B. 列入少数股东权益项目 C. 列入外币报表折算差额项目 D. 列入负债和所有者权益项目之间单设的项目

【答案】B

【解析】在企业境外经营公司为其子公司的情况下,企业在编制合并财务报表时,应按少数股东在境外经营公司所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额,并计入少数股东权益列示于合并资产负债表。

12. 下列关于甲公司应收乙公司的1000万美元于资产负债表日产生的汇兑差额在合并财务报表的列示方法中,正确的是()。

- A. 转入合并利润表的财务费用项目 B. 转入合并利润表的投资收益项目 C. 转入合并资产负债表的未分配利润项目 D. 转入合并资产负债表的外币报表折算差额项目

【答案】D

【解析】实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映,该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入外币报表折算差额项目。

13. 甲公司对乙公司的外币财务报表进行折算时,下列各项中,应当采用交易日期即期汇率折算的是()。

- A. 资本公积 B. 固定资产 C. 未分配利润 D. 交易性金融资产

【答案】A

【解析】所有者权益项目中除未分配利润项目外,其他项目采用发生时的即期汇率折算。

(四)20×6年7月1日,乙公司为兴建厂房从银行借入专门借款5000万元,借款期限为2年,年利率为5%,借款利息按季支付。乙公司于20×6年10月1日正式开工兴建厂房,预计工期1年3个月,工程采用出包方式。

乙公司于开工当日、20×6年12月31日、20×7年5月1日分别支付工程进度款1200万元、1000万元、1500万元。因可预见的气候原因,工程于20×7年1月15日至3月15日暂停施工。厂房屋于20×7年12月31日达到预定可使用状态,乙公司于当日支付剩余款项800万元。

乙公司自借入款项起,将闲置的借款资金投资于固定收益债券,月收益率为0.4%。乙公司按期支付前述专门借款利息,并于20×8年7月1日偿还该项借款。

要求:

根据上述资料,不考虑其他因素,回答下列第14至17题。

14. 乙公司专门借款费用开始资本化的时点是()。

- A. 20×6年7月1日 B. 20×7年5月1日 C. 20×6年12月31日 D. 20×6年10月1日

【答案】D

【解析】借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件,即资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。至20×6年10月1日,三个条件均已满足。

15. 下列关于乙公司在资本化期间内闲置的专门借款资金取得固定收益债券利息的会计处理中,正确的是()。

- A. 冲减工程成本 B. 确认递延收益 C. 直接计入当期损益 D. 直接计入资本公积

【答案】A

【解析】为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的,应当以专门借款当期实际发生的利息费用,减去将尚未运用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性

投资取得的投资收益后的金额确定专门借款利息资本化金额。

16. 乙公司于 20×7 年度应予以资本化的专门借款费用是()。

- A. 121.93 万元 B. 163.6 万元 C. 205.2 万元 D. 250 万元

【答案】B

【解析】乙公司于 20×7 年度应予以资本化的专门借款费用=5 000×5%-(2 800×0.4%×4+1 300×0.4%×8)=163.6(万元)。

17. 乙公司累计计入损益的专门借款费用是()。

- A. 187.5 万元 B. 157.17 万元 C. 115.5 万元 D. 53 万元

【答案】C

【解析】乙公司累计计入损益的专门借款费用=(5 000×5%×3/12-5 000×3×0.4%)+(5 000×5%×6/12-500×6×0.4%)=115.5(万元)。

(五)丙公司为上市公司,20×7 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 10 000 万股。20×7 年,丙公司发生以下与权益性工具相关的交易或事项:

(1)2 月 20 日,丙公司与承销商签订股份发行合同。4 月 1 日,定向增发 4 000 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。

(2)7 月 1 日,根据股东大会决议,以 20×7 年 6 月 30 日股份为基础分派股票股利,每 10 股送 2 股。

(3)10 月 1 日,根据经批准的股权激励计划,授予高级管理人员 2 000 万份股票期权,每一份期权行权时可按 5 元的价格购买丙公司的 1 股普通股。

(4)丙公司 20×7 年度普通股平均市价为每股 10 元,20×7 年度合并净利润为 13 000 万元,其中归属于丙公司普通股股东的部分为 12 000 万元。

要求:

根据上述资料,不考虑其他因素,回答下列第 18 至 20 题。

18. 下列各项关于丙公司每股收益计算的表述中,正确的是()。

- A. 在计算合并财务报表的每股收益时,其分子应包括少数股东损益 B. 计算稀释每股收益时,股份期权应假设于当年 1 月 1 日转换为普通股 C. 新发行的普通股应当自发行合同签订之日起计入发行在外普通股股数 D. 计算稀释每股收益时,应在基本每股收益的基础上考虑稀释性潜在普通股的影响

【答案】D

【解析】在计算合并财务报表的每股收益时,其分子母公司享有子公司净利润部分,不应包括少数股东损益;计算稀释每股收益时,股份期权应假设于发行日(或授予日)转换为普通股;新发行的普通股应当自发行日起计入发行在外普通股股数。

19. 丙公司 20×7 年度的基本每股收益是()。

- A. 0.71 元 B. 0.76 元 C. 0.77 元 D. 0.83 元

【答案】C

【解析】发行在外普通股加权平均数=(10 000+4 000×9/12)×1.2=15 600(万股),丙公司 20×7 年度的基本每股收益=12 000÷15 600=0.77(元)。

20. 丙公司 20×7 年度的稀释每股收益是()。

- A. 0.71 元 B. 0.72 元 C. 0.76 元 D. 0.78 元

【答案】C

【解析】调整增加的普通股加权平均数=(2 000-2 000×5÷10)×3/12=250(万股),丙公司 20×7 年度的稀释每股收益=12 000÷(15 600+250)=0.76(元)。

二、多项选择题

(一)甲公司 20×7 年度资产负债表日至财务报告批准报出日(20×8 年 3 月 10 日)之间发生了以下交易或事项:

(1)因被担保人财务状况恶化,无法支付预期的银行借款,20×8 年 1 月 2 日,贷款银行要求甲公司按照合同约定履行债务担保责任 2 000 万元。因甲公司于 20×7 年年末未取得被担保人相关财务状况等信息,未确认与该担保事项相关的预计负债。

(2)20×7 年 12 月发出且已确认收入的一批产品发生销售退回,商品已收到并入库。

(3)经与贷款银行协商,银行同意甲公司一笔将于 20×8 年 5 月到期的借款展期 2 年。按照原借款合同的规定,甲公司无权自主对该借款展期。

(4)董事会通过利润分配预案,拟对 20×7 年度利润进行分配。

(5)20×7 年 10 月 6 日,乙公司向法院提起诉讼,要求甲公司赔偿专利侵权损失 600 万元。至 20×7 年 12 月 31 日,法院尚未判决。经向律师咨询,甲公司就该诉讼事项于 20×7 年度确认预计负债 300 万元。20×8 年 2 月 5 日,法院判决甲公司应赔偿乙公司专利侵权损失 500 万元。

(6)20×7 年 12 月 31 日,甲公司应收丙公司账款余额为 1 500 万元,已计提的坏账准备为 300 万元。20×8 年 2 月 26 日,丙公司发生火灾造成严重损失,甲公司预计该应收账款的 80%将无法收回。

要求:

根据上述资料,不考虑其他情况,回答下列第 1 至 2 题。

1. 下列各项中,属于甲公司资产负债表日后调整事项的有()。

- A. 发生的商品销售退回 B. 银行同意借款展期 2 年 C. 法院判决赔偿专利侵权损失 D. 董事会通过利润分配预案 E. 银行要求履行债务担保责任

【答案】ACE

【解析】选项 B,按照原借款合同规定,甲公司无权自主对该借款展期,所以不能将其重分类为非流动负债;选项 D,董事会通过利润分配预案属于资产负债表日后非调整事项。

2. 下列甲公司对资产负债表日后事项的会计处理中,正确的有()。

- A. 对于利润分配预案,应在财务报表附注中披露拟分配的利润 B. 对于诉讼事项,应在 20×7 年资产负债表中调整增加预计负债 200 万元 C. 对于债务担保事项,应在 20×7 年资产负债表中确认预计负债 2 000 万元 D. 对于应收丙公司款项,应在 20×7 年资产负债表中调整减少应收账款 900 万元 E. 对于借款展期事项,应在 20×7 年资产负债表中将该借款自流动负债重分类为非流动负债

【答案】AC

【解析】选项 B,若甲公司不再上诉,则应冲减原确认的预计负债,若上诉,则应重新估计预计负债的金额,而不是调整增加预计负债 200 万元;选项 D 属于资产负债表日后非调整事项,不能调整报告年度应收账款项目金额;选项 E,甲公

司无权自主对借款展期,所以该借款仍属于流动负债。

(二)甲公司20×7年的有关交易或事项如下:

(1)20×5年1月1日,甲公司从活跃市场上购入乙公司同日发行的5年期债券30万份,支付款项(包括交易费用)3000万元,意图持有至到期。该债券票面价值总额为3000万元,票面年利率为5%,乙公司于每年年初支付上一年度利息。20×7年乙公司财务状况恶化,持续经营能力具有重大不确定性,但仍可支付20×7年度利息。评级机构将乙公司长期信贷等级从Baa1下调至Baa3。甲公司于20×7年7月1日出售该债券的50%,出售所得价款扣除相关交易费用后的净额为1300万元。

(2)20×7年7月1日,甲公司从活跃市场购入丙公司20×7年1月1日发行的5年期债券10万份,该债券票面价值总额为1000万元,票面年利率为4.5%,于每年年初支付上一年度利息。甲公司购买丙公司债券支付款项(包括交易费用)1022.5万元,其中已到期尚未领取的债券利息22.5万元。甲公司将该债券分类为可供出售金融资产。

(3)20×7年12月1日,甲公司将其某项账面余额为1000万元的应收账款(已计提坏账准备200万元)转让给丁投资银行,转让价格为当日的公允价值750万元;同时与丁投资银行签订了应收账款的回购协议。同日,丁投资银行按协议支付了750万元。该应收账款20×7年12月31日的预计未来现金流量现值为720万元。

(4)甲公司持有戊上市公司(本题下称“戊公司”)0.3%的股份,该股份仍处于限售期。因戊公司的股份比较集中,甲公司未能在戊公司的董事会中派有代表。

(5)甲公司因需要资金,计划于20×8年出售所持全部债券投资。20×7年12月31日,预计乙公司债券未来现金流量现值为1200万元(不含将于20×8年1月1日收取的债券利息),对丙公司债券投资的公允价值为1010万元。

要求:

根据上述资料,不考虑其他因素,回答下列第3至6题。

3.下列各项关于甲公司对持有债券进行分类的表述中,错误的有()。

A.因需要现金仍将所持丙公司债券分类为可供出售金融资产 B.因需要现金应将所持丙公司债券重分类为交易性金融资产 C.取得乙公司债券时应当根据管理层意图将其分类为持有至到期投资 D.因需要现金应将所持乙公司债券剩余部分重分类为交易性金融资产 E.因需要现金应将所持乙公司债券剩余部分重分类为可供出售金融资产

【答案】BD

【解析】可供出售金融资产不得重分类为交易性金融资产;持有至到期投资不得重分类为交易性金融资产。

4.下列各项关于甲公司20×7年度财务报表中有关项目的列示金额,正确的有()。

A.持有的乙公司债券投资在利润表中列示减值损失金额为300万元 B.持有的乙公司债券投资在资产负债表中的列示金额为1200万元 C.持有的丙公司债券投资在资产负债表中的列示金额为1010万元 D.持有的乙公司债券投资在利润表中列示的投资损失金额为125万元 E.持有的丙公司债券投资在资产负债表中资本公积项目列示的金额为10万元

【答案】ABCDE

【解析】剩余的乙公司债券投资20×7年12月31日摊余成本=3000×50%=1500(万元),未来现金流量现值1200万元,应确认减值损失300万元,该投资在资产负债表中列示的金额=1500-300=1200(万元);对丙公司债券投资在资产负债表中应按公允价值列示;乙公司债券投资在20×7年利润表中确认的投资损失=3000÷2-1300-1500×5%=125(万元);甲公司取得丙公司债券投资的入账价值=1022.5-22.5=1000(万元),期末公允价值为1010万元,应确认资本公积10万元。

5.假定甲公司按以下不同的回购价格向丁投资银行回购应收账款,甲公司在转让应收账款时不应终止确认的有()。

A.以回购日该应收账款的市场价格回购 B.以转让日该应收账款的市场价格回购 C.以高于回购日该应收账款市场价格20万元的价格回购 D.回购日该应收账款的市场价格低于700万元的,按照700万元回购 E.以转让价格加上转让日至回购日期间按照市场利率计算的利息回购

【答案】BDE

【解析】以转让日该应收账款的市场价格回购和以转让价格加上转让日至回购日期间按照市场利率计算的利息回购,表明与应收账款有关的风险和报酬没有转移,不应终止确认该应收账款;以回购日该应收账款的市场价格回购和以高于回购日该应收账款市场价格20万元的价格回购,表明与应收账款有关的风险和报酬已转移,应终止确认应收账款;选项D属于继续涉入,不应终止确认应收账款。

6.下列关于甲公司就戊公司股权投资在限售期间的会计处理中,正确的有()。

A.应当采用成本法进行后续计量 B.应当采用权益法进行后续计量 C.取得的现金股利计入当期损益 D.应当采用公允价值进行后续计量 E.取得的股票股利在备查簿中登记

【答案】CDE

(三)甲公司经董事会和股东大会批准,于20×7年1月1日开始对有关会计政策和会计估计作如下变更:

(1)对子公司(丙公司)投资的后续计量由权益法改为成本法。对丙公司的投资20×7年年初账面余额为4500万元,其中,成本为4000万元,损益调整为500万元,未发生减值。变更日该投资的计税基础为其成本4000万元。

(2)对某栋以经营租赁方式出租的办公楼的后续计量由成本模式改为公允价值模式。该办公楼20×7年年初账面余额为6800万元,未发生减值,变更日的公允价值为8800万元。该办公楼在变更日的计税基础与其账面余额相同。

(3)将全部短期投资重分类为交易性金融资产,其后续计量由成本与市价孰低法改为公允价值模式。该短期投资20×7年年初账面价值为560万元,公允价值为580万元。变更日该交易性金融资产的计税基础为560万元。

(4)管理用固定资产的预计使用年限由10年改为8年,折旧方法由年限平均法改为双倍余额递减法。甲公司管理用固定资产原每年折旧额为230万元(与税法规定相同),按8年及双倍余额递减法计提折旧,20×7年计提的折旧额为350万元。变更日该管理用固定资产的计税基础与其账面价值相同。

(5)发出存货成本的计量由后进先出法改为移动加权平均法。甲公司存货20×7年年初账面余额为2000万元,未发生跌价损失。

(6)用于生产产品的无形资产的摊销方法由年限平均法改为产量法。甲公司生产用无形资产 20×7 年年初账面余额为 7 000 万元,原每年摊销 700 万元(与税法规定相同),累计摊销额为 2 100 万元,未发生减值;按产量法摊销,每年摊销 800 万元。变更日该无形资产的计税基础与其账面余额相同。

(7)开发费用的处理由直接计入当期损益改为有条件资本化。20×7 年发生符合资本化条件的开发费用 1 200 万元。税法规定,资本化的开发费用计税基础为其资本化金额的 150%。

(8)所得税的会计处理由应付税款法改为资产负债表债务法。甲公司适用的所得税税率为 25%,预计在未来期间不会发生变化。

(9)在合并财务报表中对合营企业的投资由比例合并改为权益法核算。上述涉及会计政策变更的均采用追溯调整法,不存在追溯调整不切实可行的情况;甲公司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。

根据上述资料,不考虑其他因素,回答下列第 7 至 10 题。

7. 下列各项中,属于会计政策变更的有()。

- A. 管理用固定资产的预计使用年限由 10 年改为 8 年 B. 发出存货成本的计量由后进先出法改为移动加权平均法 C. 投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式 D. 所得税的会计处理由应付税款法改为资产负债表债务法 E. 在合并财务报表中对合营企业的投资由比例合并改为权益法核算

【答案】BCDE

【解析】选项 A 属于会计估计变更。

8. 下列各项中,属于会计估计变更的有()。

- A. 对丙公司投资的后续计量由权益法改为成本法 B. 无形资产的摊销方法由年限平均法改为产量法 C. 开发费用的处理由直接计入当期损益改为有条件资本化 D. 管理用固定资产的折旧方法由年限平均法改为双倍余额递减法 E. 将短期投资重分类为交易性金融资产,其后续计量由成本与市价孰低法改为公允价值模式

【答案】BD

【解析】选项 A、C、E 属于会计政策变更;选项 B、D 是对资产定期消耗金额的调整,属于会计估计变更。

9. 下列关于甲公司就其会计政策和会计估计变更及后续的会计处理中,正确的有()。

- A. 生产用无形资产于变更日的计税基础为 7 000 万元 B. 将 20×7 年度生产用无形资产增加的 100 万元摊销额计入生产成本 C. 将 20×7 年度管理用固定资产增加的折旧 120 万元计入当年损益 D. 变更日对交易性金融资产追溯调增其账面价值 20 万元,并调增期初留存收益 15 万元 E. 变更日对出租办公楼调增其账面价值 2 000 万元,并计入 20×7 年度损益

【答案】ABCD

10. 下列关于甲公司就其会计政策和会计估计变更后有关所得税会计处理的表述中,正确的有()。

- A. 对出租办公楼应于变更日确认递延所得税负债 500 万元 B. 对丙公司的投资应于变更日确认递延所得税负债 125 万元 C. 对 20×7 年度资本化开发费用应确认递延所得税资产 150 万元 D. 无形资产 20×7 年多摊销的 100 万元,应确认

相应的递延所得税资产 25 万元 E. 管理用固定资产 20×7 年度多计提的 120 万元折旧,应确认相应的递延所得税资产 30 万元

【答案】ADE

【解析】出租办公楼应于变更日确认递延所得税负债=2 000×25%=500(万元);对丙公司的投资不应确认递延所得税负债;20×7 年度资本化开发费用虽然账面价值小于计税基础,但不符合确认递延所得税资产的条件;无形资产多摊销的 100 万元,应确认递延所得税资产=100×25%=25(万元);管理用固定资产 20×7 年度多计提的 120 万元折旧,应确认递延所得税资产=120×25%=30(万元)。

三、计算及会计处理题

1. 20×6 年 2 月 1 日,甲建筑公司(本题下称“甲公司”)与乙房地产开发商(本题下称“乙公司”)签订了一份住宅建造合同,合同总价款为 12 000 万元,建造期限 2 年,乙公司于开工时预付 20%合同价款。甲公司于 20×6 年 3 月 1 日开工建设,估计工程总成本为 10 000 万元,至 20×6 年 12 月 31 日,甲公司实际发生成本 5 000 万元。由于建筑材料价格上涨,甲公司预计完成合同尚需发生成本 7 500 万元。为此,甲公司于 20×6 年 12 月 31 日要求增加合同价款 600 万元,但未能与乙公司达成一致意见。

20×7 年 6 月,乙公司决定将原规划的普通住宅升级为高档住宅,经与甲公司协商一致,增加合同价款 2 000 万元。20×7 年度,甲公司实际发生成本 7 150 万元,年底预计完成合同尚需发生成本 1 350 万元。

20×8 年 2 月底,工程按时完工,甲公司累计实际发生工程成本 13 550 万元。

假定:(1)该建造合同的结果能够可靠估计,甲公司采用累计实际发生合同成本占合同预计总成本的比例确定完工进度;(2)甲公司 20×6 年度的财务报表于 20×7 年 1 月 10 日对外提供,此时仍未就增加合同价款事宜与乙公司达成一致意见。

要求:

计算甲公司 20×6 年至 20×8 年应确认的合同收入、合同费用,并编制甲公司与确认合同收入、合同费用以及计提和转回合同预计损失相关的会计分录。

【答案及解析】

(1)20×6 年完工进度=5 000/(5 000+7 500)×100%=40%
20×6 年应确认的合同收入=12 000×40%=4 800(万元)
20×6 年应确认的合同费用=(5 000+7 500)×40%=5 000(万元)

20×6 年应确认的合同毛利=4 800-5 000=-200(万元)
20×6 年年末应确认的合同预计损失=(12 500-12 000)×(1-40%)=300(万元)。

借:主营业务成本 5 000;贷:主营业务收入 4 800,工程施工——合同毛利 200。借:资产减值损失 300;贷:存货跌价准备 300。

(2)20×7 年完工进度=(5 000+7 150)/(5 000+7 150+1 350)×100%=90%

20×7 年应确认的合同收入=(12 000+2 000)×90%-4 800=7 800(万元)

20×7 年应确认的合同费用=13 500×90%-5 000=7 150(万元)

20×7年应确认的合同毛利=7 800-7 150=650(万元)

借:主营业务成本 7 150, 工程施工——合同毛利 650;
贷:主营业务收入 7 800。

(3)20×8年工程完工,应转回计提的存货跌价准备。

20×8年应确认的合同收入=14 000-4 800-7 800=1 400(万元)

20×8年应确认的合同费用=13 550-5 000-7 150=1 400(万元)

20×8年应确认的合同毛利=1 400-1 400=0

借:主营业务成本 1 400;贷:主营业务收入 1 400。借:存货跌价准备 300;贷:主营业务成本 300。

2. 甲股份有限公司(本题下称“甲公司”)为上市公司,其相关交易或事项如下:

(1)经相关部门批准,甲公司于20×6年1月1日按面值发行分期付息、到期一次还本的可转换公司债券2 000万份,每份面值为100元。可转换公司债券发行价格总额为200 000万元,发行费用为3 200万元,实际募集资金已存入银行专户。

根据可转换公司债券募集说明书的约定,可转换公司债券的期限为3年,自20×6年1月1日起至20×8年12月31日止;可转换公司债券的票面年利率为:第一年1.5%,第二年2%,第三年2.5%;可转换公司债券的利息自发行之日起每年支付一次,起息日为可转换公司债券发行之日即20×6年1月1日,付息日为可转换公司债券发行之日起每满一年的当日,即每年的1月1日;可转换公司债券在发行1年后可转换为甲公司普通股股票,初始转股价格为每股10元,每份债券可转换为10股普通股股票(每股面值1元);发行可转换公司债券募集的资金专门用于生产用厂房的建设。

(2)甲公司募集资金陆续投入生产用厂房的建设,截至20×6年12月31日,全部募集资金已使用完毕。生产用厂房于20×6年12月31日达到预定可使用状态。

(3)20×7年1月1日,甲公司支付20×6年度可转换公司债券利息3 000万元。

(4)20×7年7月1日,由于甲公司股票价格涨幅较大,全体债券持有人将其持有的可转换公司债券全部转换为甲公司普通股股票。

(5)其他资料如下:①甲公司将发行的可转换公司债券的负债成份划分为以摊余成本计量的金融负债。②甲公司发行可转换公司债券时无债券发行人赎回和债券持有人回售条款以及变更初始转股价格的条款,发行时二级市场上与之类似的没有附带转换权的债券市场利率为6%。③在当期付息前转股的,不考虑利息的影响,按债券面值及初始转股价格计算转股数量。④不考虑所得税影响。

要求:

(1)计算甲公司发行可转换公司债券时负债成份和权益成份的公允价值。

(2)计算甲公司可转换公司债券负债成份和权益成份应分摊的发行费用。

(3)编制甲公司发行可转换公司债券时的会计分录。

(4)计算甲公司可转换公司债券负债成份的实际利率及20×6年12月31日的摊余成本,并编制甲公司确认及支付20×6年度利息费用的会计分录。

(5)计算甲公司可转换公司债券负债成份20×7年6月

30日的摊余成本,并编制甲公司确认20×7年上半年利息费用的会计分录。

(6)编制甲公司20×7年7月1日可转换公司债券转换为普通股股票时的会计分录。

【答案及解析】

(1)负债成份的公允价值=200 000×1.5%×0.943 4+200 000×2%×0.890 0+200 000×(1+2.5%)×0.839 6=178 508.2(万元),权益成份公允价值=200 000-178 508.2=21 491.8(万元)。

(2)负债成份应分摊的发行费用=178 508.2÷200 000×3 200=2 856.13(万元);权益成份应分摊的发行费用=3 200-2 856.13=343.87(万元)。

(3)借:银行存款 196 800,应付债券——可转换公司债券(利息调整)24 347.93;贷:应付债券——可转换公司债券(面值)200 000,资本公积——其他资本公积 21 147.93。

(4)利率为6%的现值=178 508.2(万元)。

利率为7%的现值=200 000×1.5%×0.934 6+200 000×2%×0.873 4+200 000×(1+2.5%)×0.816 3=173 638.9(万元)

| 现值 | 利率 |
|------------|----|
| 178 508.2 | 6% |
| 175 652.07 | R |
| 173 638.9 | 7% |

经计算,R=6.59%。

20×6年12月31日的摊余成本=175 652.07×(1+6.59%) -200 000×1.5%=184 227.54(万元)。

借:在建工程 11 575.47;贷:应付利息 3 000,应付债券——可转换公司债券(利息调整)8 575.47。借:应付利息 3 000;贷:银行存款 3 000。

(5)20×7年6月30日的摊余成本=184 227.54+184 227.54×6.59%÷2-200 000×2%÷2=188 297.84(万元)。

借:财务费用 6 070.30;贷:应付利息 2 000,应付债券——可转换公司债券(利息调整)4 070.30。

(6)借:应付债券——可转换公司债券(面值)200 000,资本公积——其他资本公积 21 147.93,应付利息 2 000;贷:应付债券——可转换公司债券(利息调整)11 702.16,股本 20 000,资本公积——股本溢价 191 445.77。

3. 甲股份有限公司(本题下称“甲公司”)系生产家用电器的上市公司,实行事业部制管理,有A、B、C、D四个事业部,分别生产不同的家用电器,每一事业部为一个资产组。甲公司有关总部资产以及A、B、C、D四个事业部的资料如下:

(1)甲公司的总部资产为一组电子数据处理设备,成本为1 500万元,预计使用年限为20年。至20×8年年末,电子数据处理设备的账面价值为1 200万元,预计剩余使用年限为16年。电子数据处理设备用于A、B、C三个事业部的行政管理,由于技术已经落后,其存在减值迹象。

(2)A资产组为一条生产线,该生产线由X、Y、Z三部机器组成。这三部机器的成本分别为4 000万元、6 000万元、10 000万元,预计使用年限均为8年。至20×8年年末,X、Y、Z机器的账面价值分别为2 000万元、3 000万元、5 000万元,预计剩余使用年限均为4年。由于产品技术落后于其他同类产品,产品销量大幅下降,20×8年度比上年下降了45%。

经对A资产组(包括分配的总部资产,下同)未来4年的

现金流量进行预测并按适当的折现率折现后,甲公司预计A资产组未来现金流量现值为8480万元。甲公司无法合理预计A资产组公允价值减去处置费用后的净额,因X、Y、Z机器均无法单独产生现金流量,因此也无法预计X、Y、Z机器各自的未来现金流量现值。甲公司估计X机器公允价值减去处置费用后的净额为1800万元,但无法估计Y、Z机器公允价值减去处置费用后的净额。

(3)B资产组为一条生产线,成本为1875万元,预计使用年限为20年。至20×8年年末,该生产线的账面价值为1500万元,预计剩余使用年限为16年。B资产组未出现减值迹象。

经对B资产组(包括分配的总部资产,下同)未来16年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后,甲公司预计B资产组未来现金流量现值为2600万元。甲公司无法合理预计B资产组公允价值减去处置费用后的净额。

(4)C资产组为一条生产线,成本为3750万元,预计使用年限为15年。至20×8年年末,该生产线的账面价值为2000万元,预计剩余使用年限为8年。由于实现的营业利润远远低于预期,C资产组出现减值迹象。

经对C资产组(包括分配的总部资产,下同)未来8年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后,甲公司预计C资产组未来现金流量现值为2016万元。甲公司无法合理预计C资产组公允价值减去处置费用后的净额。

(5)D资产组为新购入的生产小家电的丙公司。20×8年2月1日,甲公司与乙公司签订《股权转让协议》,甲公司以前9100万元的价格购买乙公司持有的丙公司70%的股权。4月15日,上述股权转让协议经甲公司临时股东大会和乙公司股东会批准通过。4月25日,甲公司支付了上述股权转让款。5月31日,丙公司改选了董事会,甲公司提名的董事占半数以上,按照公司章程规定,财务和经营决策需经董事会半数以上成员表决通过,当日丙公司可辨认净资产的公允价值为12000万元。甲公司与乙公司在该项交易前不存在关联方关系。D资产组不存在减值迹象。

至20×8年12月31日,丙公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值为13000万元。甲公司估计包括商誉在内的D资产组的可收回金额为13500万元。

(6)其他资料如下:①上述总部资产,以及A、B、C各资产组相关资产均采用年限平均法计提折旧,预计净残值均为零。②电子数据处理设备以按照各资产组的账面价值和剩余使用年限加权平均计算的账面价值比例进行分配。③除上述所给资料外,不考虑其他因素。

要求:

(1)计算甲公司20×8年12月31日电子数据处理设备和A、B、C资产组及其各组成部分应计提的减值准备,并编制相关会计分录;计算甲公司电子数据处理设备和A、B、C资产组及其各组成部分于20×9年度应计提的折旧额。

(2)计算甲公司20×8年12月31日对商誉应计提的减值准备,并编制相关的会计分录。

【答案及解析】

(1)A资产组承担总部资产的价值=1200÷[(2000+3000+5000)×4+1500×16+2000×8]×(2000+3000+5000)×4=600(万元)

B资产组承担总部资产的价值=1200÷[(2000+3000+

5000)×4+1500×16+2000×8]×1500×16=360(万元)

C资产组承担总部资产的价值=1200÷[(2000+3000+5000)×4+1500×16+2000×8]×2000×8=240(万元)

含分摊总部资产价值的A资产组的账面价值=2000+3000+5000+600=10600(万元)

含分摊总部资产价值的B资产组的账面价值=1500+360=1860(万元)

含分摊总部资产价值的C资产组的账面价值=2000+240=2240(万元)

含总部资产价值的A资产组发生减值损失=10600-8480=2120(万元),其中总部资产承担减值损失=600÷10600×2120=120(万元),A资产组本身承担减值损失=10000÷10600×2120=2000(万元)。

将A资产组减值损失在X、Y、Z三部机器之间进行分配:

X机器应承担减值损失=2000÷(2000+3000+5000)×2000=400(万元),但甲公司估计X机器公允价值减去处置费用后的净额为1800万元,所以X机器只承担减值损失200万元;余下的1800万元减值损失在Y、Z机器之间分配,Y机器应承担减值损失=3000÷(3000+5000)×1800=675(万元),Z机器应承担减值损失=5000÷(3000+5000)×1800=1125(万元)。

B资产组可收回金额为2600万元,未发生减值。

含总部资产价值的C资产组发生减值损失=2240-2016=224(万元),其中,总部资产承担减值损失=240÷2240×224=24(万元),C资产组本身承担减值损失=2000÷2240×224=200(万元)。

总部资产减值=120+24=144(万元),20×8年年末,计提减值准备后总部资产的账面价值=1200-144=1056(万元),20×9年应计提折旧额=1056÷16=66(万元)。

X机器减值=200(万元),20×8年年末,计提减值准备后X机器的账面价值=2000-200=1800(万元),20×9年应计提折旧额=1800÷4=450(万元)。

Y机器减值=675(万元),20×8年年末,计提减值准备后Y机器的账面价值=3000-675=2325(万元),20×9年应计提折旧额=2325÷4=581.25(万元)。

Z机器减值=1125(万元),20×8年年末,计提减值准备后Z机器的账面价值=5000-1125=3875(万元),20×9年应计提折旧额=3875÷4=968.75(万元)。

A资产组发生减值损失2000万元,计提减值准备后A资产组的账面价值=(2000+3000+5000)-2000=8000(万元),20×9年应计提折旧额=450+581.25+968.75=2000(万元)。

B资产组20×9年应计提折旧额=1500÷16=93.75(万元)。

C资产组发生减值损失200万元,计提减值准备后C资产组的账面价值=2000-200=1800(万元),20×9年应计提折旧额=1800÷8=225(万元)。借:资产减值损失2344;贷:固定资产减值准备——X机器200、——Y机器675、——Z机器1125、——C资产组200、——电子数据处理设备144。

(2)甲企业在其合并财务报表中确认的商誉=9100-12000×70%=700(万元),包含商誉的D资产组账面价值=13000+700+700÷70%×30%=14000(万元),其可收回金额=13500(万元),商誉减值=14000-13500=500(万元),合并财务报表中

甲公司20×8年资产减值准备及20×9年折旧计算表 单位:万元

| 项目 | 20×8年年末计提减值准备前的账面价值 | 20×8年应计提减值准备 | 20×9年应计提折旧额 |
|----------|---------------------|--------------|-------------------|
| 电子数据处理设备 | 1 200 | 144 | (1 200-144)/16=66 |
| A资产组 | 10 000 | 2 000 | 2 000 |
| 其中:X机器 | 2 000 | 200 | 450 |
| Y机器 | 3 000 | 675 | 581.25 |
| Z机器 | 5 000 | 1 125 | 968.75 |
| B资产组 | 1 500 | 0 | 93.75 |
| C资产组 | 2 000 | 200 | 225 |
| 合计 | 14 700 | 2 344 | 2 384.75 |

商誉减值=500×70%=350(万元)。借:资产减值损失 350;贷:商誉减值准备 350。

四、综合题

1. 甲公司为上市公司,该公司内部审计部门在对其20×7年度财务报表进行内审时,对以下交易或事项的会计处理提出疑问:

(1)经董事会批准,甲公司20×7年9月30日与乙公司签订一项不可撤销的销售合同,将位于城区的办公用房转让给乙公司。合同约定,办公用房转让价格为6 200万元,乙公司应于20×8年1月15日前支付上述款项;甲公司应协助乙公司于20×8年2月1日前完成办公用房所有权的转移手续。

甲公司办公用房系20×2年3月达到预定可使用状态并投入使用,成本为9 800万元,预计使用年限为20年,预计净残值为200万元,采用年限平均法计提折旧,至20×7年9月30日签订销售合同时未计提减值准备。

20×7年度,甲公司对该办公用房共计提了480万元折旧,相关会计处理如下:借:管理费用 480;贷:累计折旧 480。

(2)20×7年4月1日,甲公司与丙公司签订合同,自丙公司购买ERP销售系统软件供其销售部门使用,合同价格3 000万元。因甲公司现金流量不足,按合同约定价款自合同签订之日起满1年后分3期支付,每年4月1日支付1 000万元。

该软件取得后即达到预定用途。甲公司预计其使用寿命为5年,预计净残值为零,采用年限平均法摊销。

甲公司20×7年对上述交易或事项的会计处理如下:借:无形资产 3 000;贷:长期应付款 3 000。借:销售费用 450;贷:累计摊销 450。

(3)20×7年4月25日,甲公司与庚公司签订债务重组协议,约定将甲公司应收庚公司货款3 000万元转为对庚公司的出资。经股东大会批准,庚公司于4月30日完成股权登记手续。债务转为资本后,甲公司持有庚公司20%的股权,对庚公司的财务和经营决策具有重大影响。

该应收款项系甲公司向庚公司销售产品形成,至20×7年4月30日甲公司已计提坏账准备800万元。4月30日,庚公司20%股权的公允价值为2 400万元,庚公司可辨认净资产公允价值为10 000万元(含甲公司债权转增资本增加的价值),除100箱M产品(账面价值为500万元、公允价值为1 000万元)外,其他可辨认资产和负债的公允价值均与账面价值相同。

20×7年5月至12月,庚公司净亏损为200万元,除所发生的200万元亏损外,未发生其他引起所有者权益变动的交易或事项。甲公司取得投资时庚公司持有的100箱M产品中至20×7年年末已出售40箱。

20×7年12月31日,因对庚公司投资出现减值迹象,甲公司对该项投资进行减值测试,确定其可收回金额为2 200万元。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为:借:长期股权投资 2 200,坏账准备 800;贷:应收账款 3 000。借:投资收益 40;贷:长期股权投资——损益调整 40。

(4)20×7年6月18日,甲公司与P公司签订房产转让合同,将某房产转让给P公司,合同约定按房产的公允价值6 500万元作为转让价格。同日,双方签订租赁协议,约定自20×7年7月1日起,甲公司自P公司将所售房产租回供管理部门使用,租赁期3年,每年租金按市场价格确定为960万元,每半年末支付480万元。

甲公司于20×7年6月28日收到P公司支付的房产转让款。当日,房产所有权的转移手续办理完毕。

上述房产在甲公司的账面原价为7 000万元,至转让时已按年限平均法计提折旧1 400万元,未计提减值准备。该房产尚可使用年限为30年。

甲公司对上述交易或事项的会计处理为:借:固定资产清理 5 600,累计折旧 1 400;贷:固定资产 7 000。借:银行存款 6 500;贷:固定资产清理 5 600,递延收益 900。借:管理费用 330,递延收益 150;贷:银行存款 480。

(5)20×7年12月31日,甲公司有以下两份尚未履行的合同:

①20×7年2月,甲公司与辛公司签订一份不可撤销合同,约定在20×8年3月以每箱1.2万元的价格向辛公司销售1 000箱L产品;辛公司应预付定金150万元,若甲公司违约,双倍返还定金。

20×7年12月31日,甲公司的库存中没有L产品及生产该产品所需原材料。因原材料价格大幅上涨,甲公司预计每箱L产品的生产成本为1.38万元。

因上述合同至20×7年12月31日尚未完全履行,甲公司20×7年将收到的辛公司定金确认为预收账款,未进行其他会计处理,其会计处理如下:借:银行存款 150;贷:预收账款 150。

②20×7年8月,甲公司与壬公司签订一份D产品销售合同,约定在20×8年2月底以每件0.3万元的价格向壬公司销售3 000件D产品,违约金为合同总价款的20%。

20×7年12月31日,甲公司库存D产品3 000件,成本总额为1 200万元,按目前市场价格计算的市价总额为1 400万元。假定甲公司销售D产品不发生销售费用。

(6)甲公司的X设备于20×4年10月20日购入,取得成本为6 000万元,预计使用年限为5年,预计净残值为零,按年限平均法计提折旧。

20×6年12月31日,甲公司对X设备计提了减值准备680万元。

20×7年12月31日,X设备的市场价格为2 200万元,预计设备使用及处置过程中所产生的未来现金流量现值为1 980万元。

甲公司在对该设备计提折旧的基础上,于20×7年12月31日转回了原计提的部分减值准备440万元,相关会计处理如下:借:固定资产减值准备440;贷:资产减值损失440。

(7)甲公司其他有关资料如下:①甲公司的增量借款年利率为10%。②不考虑相关税费的影响。③各交易均为公允交易,且均具有重要性。

要求:

(1)根据资料(1)至(7),逐项判断甲公司会计处理是否正确;如不正确,简要说明理由,并编制更正有关会计差错的会计分录(有关会计差错更正按当期差错处理,不要求编制调整盈余公积的会计分录)。

(2)根据要求(1)对相关会计差错作出的更正,计算其对甲公司20×7年度财务报表相关项目的影响金额,并填列甲公司20×7年度财务报表相关项目。

【答案及解析】

(1)①事项(1)会计处理不正确。持有待售的固定资产应当对其预计净残值进行调整。同时从划归为持有待售固定资产之日起停止计提折旧和减值测试。

9月30日累计折旧=9600÷20÷12×66=2640(万元),账面价值=9800-2640=7160(万元),资产减值损失=7160-6200=960(万元)。借:资产减值损失960;贷:固定资产减值准备960。借:累计折旧120;贷:管理费用120。

②事项(2)会计处理不正确。理由:购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。

无形资产入账金额=1000×2.4869=2486.9(万元)。

20×7年无形资产摊销金额=2486.9÷5×9/12=373.04(万元)。

20×7年末确认融资费用摊销=2486.9×10%×9/12=186.52(万元)。

借:未确认融资费用513.1(3000-2486.9);贷:无形资产513.1。借:累计摊销76.96(450-373.04);贷:销售费用76.96。借:财务费用186.52;贷:未确认融资费用186.52。

③事项(3)会计处理不正确。理由:该项长期股权投资应按权益法核算,取得的长期股权投资应按公允价值入账,并与享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额相比较,对被投资单位净利润进行调整时,应考虑投资时被投资单位资产公允价值和账面价值的差额对当期损益的影响及内部交易等因素。

长期股权投资初始投资成本为2400万元,因大于被投资单位可辨认净资产公允价值的份额2000万元(10000×20%),无须调整长期股权投资初始投资成本。甲公司20×7年应确认的投资损失=[200+(1000-500)×40%]×20%=80(万元)。借:长期股权投资——成本200;贷:资产减值损失200。借:投资收益40;贷:长期股权投资——损益调整40。借:资产减值损失120;贷:长期股权投资减值准备120。

④事项(4)会计处理不正确。理由:售后租回形成经营租赁,售价与资产账面价值的差额应计入当期损益,不能确认递延收益。借:递延收益900;贷:营业外收入900。借:管理费用150;贷:递延收益150。

⑤事项(5)会计处理不正确。理由:待执行合同变成亏损合同时,企业拥有合同标的资产的,应当先对标的资产进行减

值测试并按规定确认减值损失,如预计亏损超过该减值损失,应将超过部分确认为预计负债。无合同标的资产的,亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时,应当确认为预计负债。预计负债的金额应是执行合同发生的损失和撤销合同发生的损失两者中的较低者。

L产品:执行合同发生的损失=1000×(1.38-1.2)=180(万元),不执行合同发生的损失为150万元(多返还的定金),应确认预计负债为150万元。

对D产品,若执行合同,则发生损失=1200-3000×0.3=300(万元);若不执行合同,则支付违约金=3000×0.3×20%=180(万元),且按目前市场价格销售可获利200万元,即不执行合同,D产品可获利20万元。因此,甲公司应选择支付违约金方案,确认预计负债180万元。借:营业外支出330;贷:预计负债330。

⑥事项(6)会计处理不正确。理由:固定资产减值准备一经计提,在持有期间不得转回。借:资产减值损失440;贷:固定资产减值准备440。

(2) 甲公司20×7年度财务报表相关项目 单位:万元

| 项 目 | 金额 | 会计差错更正金额 | 调整后金额 |
|------------------|-------|------------------|---------|
| 一、资产负债表项目 | | | |
| 1.应收账款 | 3200 | 0 | 3200 |
| 2.长期股权投资 | 4060 | +160-120 | 4100 |
| 3.固定资产 | 14120 | -960+120-440 | 12840 |
| 4.无形资产 | 4600 | -436.14 | 4163.86 |
| 5.递延收益 | 1200 | -750 | 450 |
| 6.长期应付款 | 5200 | -326.58 | 4873.42 |
| 7.预计负债 | 600 | +330 | 930 |
| 二、利润表项目 | | | |
| 1.管理费用 | 380 | -120+150 | 410 |
| 2.销售费用 | 246 | -76.96 | 169.04 |
| 3.财务费用 | 172 | +186.52 | 358.52 |
| 4.资产减值损失 | 462 | +960-200+120+440 | 1782 |
| 5.投资收益 | 370 | -40 | 330 |
| 6.营业外收入 | 192 | +900 | 1092 |
| 7.营业外支出 | | +330 | 330 |

2. 甲股份有限公司(本题下称“甲公司”)为上市公司。为提高市场占有率及实现多元化经营,甲公司在20×7年进行了一系列投资和资本运作。

(1)甲公司于20×7年3月2日与乙公司的控股股东A公司签订股权转让协议,主要内容如下:①以乙公司20×7年3月1日经评估确认的净资产为基础,甲公司定向增发本公司普通股股票给A公司,A公司以其所持有乙公司80%的股权作为支付对价。②甲公司定向增发的普通股股数以协议公告前一段合理时间内公司普通股股票的加权平均股价每股15.40元为基础计算确定。③A公司取得甲公司定向增发的股份当日即撤出其原派驻乙公司的董事会成员,由甲公司对乙公司董事会进行改组。

(2)上述协议经双方股东大会批准后,具体执行情况如下:①经评估确定,乙公司可辨认净资产于20×7年3月1日的公允价值为9625万元。②经相关部门批准,甲公司于20×7年5月31日向A公司定向增发500万股普通股股票(每股

面值1元),并于当日办理了股权登记手续。A公司拥有甲公司发行在外普通股的8.33%。20×7年5月31日甲公司普通股收盘价为每股16.60元。③甲公司为定向增发普通股股票,支付佣金和手续费100万元;对乙公司资产进行评估发生评估费用6万元。相关款项已通过银行存款支付。④甲公司于20×7年5月31日向A公司定向发行普通股股票后,即对乙公司董事会进行改组。改组后乙公司的董事会由9名董事组成,其中甲公司派出6名,其他股东派出1名,其余2名为独立董事。乙公司章程规定,其财务和生产经营决策须由董事会半数以上成员表决通过。⑤20×7年5月31日,以20×7年3月1日评估确认的资产、负债价值为基础,乙公司可辨认资产、负债的公允价值及其账面价值如下表所示:

资产负债表

| 编制单位:乙公司 | | 20×7年5月31日 | | 单位:万元 | |
|---------------|--------|------------|--|-------|--|
| 项 目 | 账面价值 | 公允价值 | | | |
| 资产: | | | | | |
| 货币资金 | 900 | 900 | | | |
| 应收账款 | 3 400 | 3 400 | | | |
| 存货 | 2 900 | 2 900 | | | |
| 固定资产 | 4 200 | 6 300 | | | |
| 无形资产 | 1 000 | 2 500 | | | |
| 资产总计 | 12 400 | 16 000 | | | |
| 负债: | | | | | |
| 短期借款 | 1 500 | 1 500 | | | |
| 应付账款 | 2 600 | 2 600 | | | |
| 长期借款 | 1 900 | 1 900 | | | |
| 负债合计 | 6 000 | 6 000 | | | |
| 所有者权益: | | | | | |
| 实收资本 | 2 000 | | | | |
| 资本公积 | 1 000 | | | | |
| 盈余公积 | 430 | | | | |
| 未分配利润 | 2 970 | | | | |
| 所有者权益合计 | 6 400 | 10 000 | | | |
| 负债和所有者权益总计 | 12 400 | 16 000 | | | |

乙公司固定资产原取得成本为6 000万元,预计使用年限为30年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧,至合并日(或购买日)已使用9年,未来仍可使用21年,折旧方法及预计净残值不变。

乙公司无形资产原取得成本为1 500万元,预计使用年限为15年,预计净残值为零,采用直线法摊销,至合并日(或购买日)已使用5年,未来仍可使用10年,摊销方法及预计净残值不变。

假定乙公司的固定资产、无形资产均为管理使用;固定资产、无形资产的折旧(或摊销)年限、折旧(或摊销)方法及预计净残值均与税法规定一致。

(3)20×7年6月至12月间,甲公司和乙公司发生了以下交易或事项:

①20×7年6月,甲公司将本公司生产的某产品销售给乙公司,售价为120万元,成本为80万元。乙公司取得后作为管理用固定资产并于当月投入使用,预计使用年限为10年,预计净残值为零,采用年限平均法计提折旧。假定该项固定资产

的折旧方法、折旧年限及预计净残值均符合税法规定。

②20×7年7月,甲公司将本公司的某项专利权以80万元的价格转让给乙公司,该专利权在甲公司的取得成本为60万元,原预计使用年限为10年,至转让时已摊销5年。乙公司取得该专利权后作为管理用无形资产使用,尚可使用年限为5年。甲公司和乙公司对该无形资产均采用直线法摊销,预计净残值为零。假定该无形资产的摊销方法、摊销年限和预计净残值均与税法规定一致。

③20×7年11月,乙公司将其生产的一批产品销售给甲公司,售价为62万元,成本为46万元。至20×7年12月31日,甲公司将该批产品中的一半出售给外部独立第三方,售价为37万元。

④至20×7年12月31日,甲公司尚未收回对乙公司销售产品及转让专利权的款项合计200万元。甲公司对该应收款项计提了10万元坏账准备。假定税法规定甲公司计提的坏账准备不得在税前扣除。

(4)除对乙公司投资外,20×7年1月2日,甲公司与B公司签订协议,受让B公司所持丙公司30%的股权,转让价格300万元,取得投资时丙公司可辨认净资产公允价值和账面价值均为920万元。取得该项股权后,甲公司在丙公司董事会中派有1名成员,参与丙公司的财务和生产经营决策。

20×7年2月,甲公司将本公司生产的一批产品销售给丙公司,售价为68万元,成本为52万元。至20×7年12月31日,该批产品仍未对外部独立第三方销售。

丙公司20×7年度实现净利润160万元。

(5)其他有关资料如下:

①甲公司与A公司在交易前不存在任何关联方关系,合并前甲公司与乙公司未发生任何交易。甲公司取得丙公司股权前,双方未发生任何交易。甲公司与乙公司、丙公司采用的会计政策相同。

②不考虑增值税;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。

③A公司对出售乙公司股权采用免税处理方法。乙公司各项可辨认资产、负债在合并前账面价值与其计税基础相同。

④除给定情况外,假定涉及的有关资产均未发生减值,相关交易或事项均为公允交易,且均具有重要性。

⑤甲公司拟长期持有乙公司和丙公司的股权,没有计划出售。

⑥甲公司和乙公司均按净利润的10%提取法定盈余公积,不提取任意盈余公积。

要求:

(1)判断甲公司对乙公司合并所属类型,简要说明理由,并根据该项合并的类型确定以下各项:

①如属于同一控制下企业合并,确定甲公司对乙公司长期股权投资的成本并编制与企业合并相关的会计分录;说明在编制合并日的合并财务报表时合并资产负债表、合并利润表应涵盖的期间范围及应进行的有关调整,并计算其调整金额。

②如属于非同一控制下企业合并,确定甲公司对乙公司长期股权投资的成本并编制与企业合并相关的会计分录;计算在编制购买日合并财务报表时因该项合并产生的商誉或计

入当期损益的金额。

(2)编制 20×7 年甲公司与乙公司之间内部交易的合并抵销分录,涉及所得税的,编制所得税的合并调整分录。

(3)就甲公司对丙公司的长期股权投资,分别确定以下各项:

①判断甲公司对丙公司长期股权投资应采用的后续计量方法并简要说明理由。

②计算甲公司对丙公司长期股权投资在 20×7 年 12 月 31 日的账面价值。甲公司如需在 20×7 年对丙公司长期股权投资确认投资收益,编制与确认投资收益相关的会计分录。

(4)根据甲公司、乙公司个别资产负债表和利润表(甲公司个别资产负债表中对丙公司长期股权投资已经按照企业会计准则规定进行确认和调整),编制甲公司 20×7 年度的合并资产负债表及合并利润表。

【答案及解析】

(1)①甲公司对乙公司合并属于非同一控制下企业合并。理由:甲公司与 A 公司在交易前不存在任何关联方关系。

②会计分录为:借:长期股权投资 8 300(16.6×500);贷:股本 500,资本公积——股本溢价 7 800。借:资本公积 100;贷:银行存款 100。借:长期股权投资 6;贷:银行存款 6。

③甲公司对乙公司投资成本=8 300+6=8 306(万元)。

④计算合并商誉。甲公司应计算递延所得税负债=(16 000-12 400)×25%=900(万元)。合并商誉=8 306-(16 000-6 000-900)×80%=1 026(万元)。

(2)20×7 年甲公司与乙公司内部交易抵销分录如下:

①内部交易固定资产抵销:借:营业收入 120;贷:营业成

本 80,固定资产——原价 40。借:固定资产——累计折旧 2 (40÷10×6/12);贷:管理费用 2。

②内部交易无形资产抵销:借:营业外收入 50(80-60÷10×5);贷:无形资产——原价 50。借:无形资产——累计摊销 5(50÷5×6/12);贷:管理费用 5。

③内部交易存货抵销:借:营业收入 62;贷:营业成本 62。借:营业成本 8[(62-46)×50%];贷:存货 8。

④内部债权债务抵销:借:应付账款 200;贷:应收账款 200。借:应收账款——坏账准备 10;贷:资产减值损失 10。

⑤内部交易递延所得税调整:借:递延所得税资产 20.25 [(40-2+50-5+8-10)×25%];贷:所得税费用 20.25。

(3)①甲公司对丙公司长期股权投资应采用的后续计量方法为权益法。理由:甲公司能够参与丙公司的财务和生产经营决策,说明甲公司对丙公司具有重大影响,应采用权益法核算该项长期股权投资。

②甲公司对丙公司长期股权投资在 20×7 年 12 月 31 日的账面价值=300+(160-68+52)×30%=343.2(万元)。会计分录为:借:长期股权投资——损益调整 43.2;贷:投资收益 43.2。

(4)甲公司 20×7 年度合并资产负债表及合并利润表如下:

合并资产负债表

20×7年12月31日 单位:万元

| 项 目 | 甲公司 | 乙公司 | 合并抵销 | 合并金额 |
|---------------|--------|--------|---|-----------|
| 资产: | | | | |
| 货币资金 | 5 000 | 1 200 | | 6 200 |
| 应收账款 | 7 000 | 3 600 | +10-200=-190 | 10 410 |
| 存货 | 6 200 | 2 800 | -8 | 8 992 |
| 长期股权投资 | 10 300 | 0 | +392.5-8 698.5=-8 306 | 1 994 |
| 固定资产 | 9 400 | 4 300 | -40+2+2 100-58.33=2 003.67 | 15 703.67 |
| 无形资产 | 2 800 | 1 520 | -50+5+1 500-87.5=1 367.5 | 5 687.5 |
| 商誉 | — | — | +1 026 | 1 026 |
| 递延所得税资产 | 220 | 30 | +20.25 | 270.25 |
| 资产总计 | 40 920 | 13 450 | -4 086.58 | 50 283.42 |
| 负债: | | | | |
| 短期借款 | 3 200 | 1 700 | | 4 900 |
| 应付账款 | 5 000 | 2 800 | -200 | 7 600 |
| 长期借款 | 2 400 | 1 900 | | 4 300 |
| 递延所得税负债 | 200 | 50 | +900-36.46=863.54 | 1 113.54 |
| 负债合计 | 10 800 | 6 450 | 663.54 | 17 913.54 |
| 所有者权益: | | | | |
| 实收资本 | 6 000 | 2 000 | -2 000 | 6 000 |
| 资本公积 | 8 000 | 1 000 | +2 700-3 700=-1 000 | 8 000 |
| 盈余公积 | 1 800 | 490 | -490+39.25=-450.75 | 1 839.25 |
| 未分配利润 | 14 320 | 3 510 | -3 400.63+3 400.63-2 970-170.12(净利润抵销数)+(60-39.25)(提取盈余公积)-98.13(少数股东损益)=-3 217.5 | 14 612.5 |
| 归属于母公司所有者权益合计 | | | | 30 451.75 |
| 少数股东权益 | | | +1 918.13 | 1 918.13 |
| 所有者权益合计 | 30 120 | 7 000 | -4 750.12 | 32 369.88 |
| 负债和所有者权益总计 | 40 920 | 13 450 | -4 086.58 | 50 283.42 |

合并利润表

20×7年12月 单位:万元

| 项 目 | 甲公司 | 乙公司 (1~5月) | 乙公司 (6~12月) | 合并抵销 | 合并金额 |
|-------------------|--------|---------------|----------------|----------------------|------------------------------|
| 一、营业收入 | 25 000 | 4 000 | 8 000 | -120-62-20.4=-202.4 | =25 000+8 000-202.4=32 797.6 |
| 减:营业成本 | 18 000 | 2 600 | 5 600 | -80-62+8-15.6=-149.6 | 23 450.4 |
| 销售费用 | 900 | 240 | 500 | | 1 400 |
| 管理费用 | 1 000 | 300 | 720 | -2-5+145.83=138.83 | 1 858.83 |
| 财务费用 | 600 | 100 | 160 | | 760 |
| 资产减值损失 | 800 | 50 | 80 | -10 | 870 |
| 加:投资收益 | 200 | 0 | 0 | +392.5-392.5+4.8=4.8 | 204.8 |
| 二、营业利润 | 3 900 | 710 | 940 | -176.83 | 4 663.17 |
| 加:营业外收入 | 400 | 50 | 200 | -50 | 550 |
| 减:营业外支出 | 240 | 0 | 340 | — | 580 |
| 三、利润总额 | 4 060 | 760 | 800 | -226.83 | 4 633.17 |
| 减:所得税费用 | 1 200 | 200 | 200 | -20.25-36.46=-56.71 | 1 343.29 |
| 四、净利润 | 2 860 | 560 | 600 | -170.12 | 3 289.88 |
| 其中:被合并方在合并前实现的净利润 | — | — | — | | 0 |
| 归属于母公司所有者的利润 | — | — | — | | 3 191.75 |
| 少数股东损益 | — | — | — | -98.13 | 98.13 |