

2016 年度注册会计师考试

会计真题

一、单项选择题（本题型共 12 小题，每小题 2 分，本题型共 24 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正确的答案。涉及计算的，如有小数，保留两位小数，两位小数后四舍五入）

1. 下列各方中，不构成江海公司关联方的是（ ）。

- A. 江海公司外聘的财务顾问甲公司
- B. 江海公司拥有 15% 股权并派出一名董事的被投资单位丁公司
- C. 江海公司总经理之子公司控制的乙公司
- D. 与江海公司同受集团公司（红光公司）控制的丙公司

2. 甲公司 2×15 年经批准发行 10 亿元永续中票，其发行合同约定：（1）采用固定利率，当期票面利率=当期基准利率+1.5%，前 5 年利率保持不变，从第 6 年开始，每 5 年重置一次，票面利率最高不超过 8%，（2）每年 7 月支付利息，经提前公告当年应予发放的利息可递延，但付息前 12 个月，如遇公司向普通股股东分红或减少注册资本，则利息不能递延，否则递延次数不受限制，（3）自发行之日起 5 年后，甲公司有权决定是否实施转股，（4）甲公司有权决定是否赎回，赎回前长期存续。根据以上条款，甲公司将该永续中票确认为权益，其所体现的会计信息质量要求是（ ）。

- A. 相关性
- B. 实质重于形式
- C. 可靠性
- D. 可理解性

3. 甲公司为一增值税一般纳税人。2×15 年发生的有关交易或事项如下：（1）销售产品确认收入 12000 万元，结转成本 8000 万元，当期应缴纳的增值税为 1060 万元。有关税金及附加为 100 万元；（2）持有的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产当期市价上升 320 万元，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产当期市价上升 260 万元；（3）出售一项专利技术产生收益 600 万元；（4）计提无形资产减值准备 820 万元。甲公司以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产及以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产在 2×15 年末未对外出售，不考虑其他因素，甲公司 2×15 年营业利润是（ ）。（按新教材修改）

- A. 3400 万元
- B. 4000 万元
- C. 3420 万元
- D. 3760 万元

4. 甲公司 2×15 年末持有乙原材料 100 件，成本为每件 5.3 万元，每件乙原材料可加工为一件丙产品，加工过程中需发生的费用为每件 0.8 万元，销售过程中估计需发生运输费用为每件 0.2 万元，2×15 年 12 月 31 日，乙原材料的市场价格为每件 5.1 万元，丙产品的市场价格为每件 6 万元，乙原材料持有期间未计提跌价准备，不考虑其他因素，甲公司 2×15 年末对原材料应计提的存货跌价准备是（ ）。

- A. 0
- B. 30 万元
- C. 10 万元
- D. 20 万元

5. 长红公司为一家多元化经营的综合性集团公司, 不考虑其他因素, 其纳入合并范围的下列子公司对所持有土地使用权的会计处理中, 不符合会计准则规定的是 ()。

- A. 子公司甲为房地产开发企业, 将土地使用权取得成本计入所建造商品房成本
- B. 子公司丁将用作办公用房的外购房屋价款按照房屋建造物和土地使用权的相对公允价值分别确认为固定资产和无形资产, 采用不同的年限计提折旧或摊销
- C. 子公司乙将取得的用于建造厂房的土地使用权在建造期间的摊销计入当期管理费用
- D. 子公司丙将持有的土地使用权对外出租, 租赁开始日停止摊销并转为采用公允价值进行后续计量

6. 2×15 年 3 月, 甲公司经董事会决议将闲置资金 2000 万元用于购买银行理财产品, 理财产品协议约定。该产品规模 15 亿元, 为非保本浮动收益理财产品, 预期年化收益率为 4.5%。资金主要投向为银行间市场及交易所债券, 产品期限 364 天, 银行将按月向投资者公布理财计划涉及资产的市场情况, 到期资产价值扣除银行按照资产初始规模的 1.5% 计算的手续费后全部分配给投资者, 在产品设立以后, 不存在活跃市场, 不允许提前赎回且到期前不得转让, 不考虑其他因素, 甲公司对持有的该银行理财产品, 正确的会计处理是 ()。

(按新教材修改)

- A. 作为交易性金融资产, 公允价值变动计入损益
- B. 作为债权投资, 按照同类资产的平均市场利率作为实际利率确认利息收入
- C. 作为贷款和应收款项类资产, 按照预期收益率确认利息收入
- D. 作为其他债权投资, 持有期间公允价值变动计入其他综合收益

7. 甲公司 2×15 年发生以下有关现金流量 (1) 当期销售产品收回现金 36000 万元, 以前期间销售产品本期收到现金 20000 万元; (2) 购买原材料支付现金 16000 万元; (3) 取得以前期间已交增值税返还款 2400 万元; (4) 将当期销售产品收到的工商银行承兑汇票贴现, 取得现金 8000 万元; (5) 购买国债支付 2000 万元。不考虑其他因素, 甲公司 2×15 经营活动产生的现金流量净额是 ()。

- A. 40000 万元
- B. 50400 万元
- C. 42400 万元
- D. 48400 万元

8. 甲公司 2×15 年 12 月 20 日与乙公司签订商品销售合同。合同约定, 甲公司应于 2×15 年 5 月 20 日前将合同标的商品运抵乙公司并经验收, 在商品运抵乙公司前发生毁损、价值变动等风险由甲公司承担。甲公司该项合同中所售商品为库存 W 商品, 2×14 年 12 月 30 日, 甲公司根据合同向乙公司开具了增值税专用发票并于当日确定了商品销售收入。W 商品于 2×15 年 5 月 10 日发出并于 5 月 15 日运抵乙公司验收合格。对于公司 2×14 年 W 商品销售收入确认的恰当性判断, 除考虑与会计准则规定的收入确认条件的符合性以外, 还应考虑可能违背的会计基本假设是 ()。

- A. 会计主体
- B. 货币计量
- C. 会计分期
- D. 持续经营

9. 甲公司 2×12 年 10 月为乙公司的银行贷款提供担保。银行, 甲公司, 乙公司三方签订的合同约定: (1) 贷款本金为 4200 万元, 自 2×12 年 12 月 21 日起 2 年。年利率 5.6%; (2) 乙公司以房产为该项贷款提供抵押担保; (3) 甲公司为该贷款提供连带责任担保。2×14 年 12 月 22 日, 甲公司、乙公司与贷款银行经协商签订补充协议, 约定将乙公司担保房产变现用以偿还贷款本息, 该房产预计处置价款可以覆盖贷款本息, 甲公司在其 2×14 年财务报表

中未确认相关预计负债。2×15年5月，因乙公司该房产出售过程中出现未预测到的纠纷导致无法出售。银行向法院提起诉讼，判决甲公司履行银行担保责任。经庭外协商，甲公司需于2×15年7月和2×16年1月份分两次等额支付乙公司所欠贷款本息，同时获得对乙公司的追偿权，但无法预计能否取得。不考虑其他因素。甲公司对需履行的担保责任进行的正确的会计处理是（ ）。

- A. 作为2×15年事项将需支付的担保款计入2×15年财务报表
- B. 作为新发生事项，将需支付的担保款分别计入2×15年和2×16年财务报表
- C. 作为会计政策变更将需支付的担保款追溯调整2×14年财务报表
- D. 作为重大会计差错更正将需支付的担保款追溯重述2×14年财务报表

10. 下列交易或事项中，相关会计处理将影响发生当年净利润的是（ ）。

- A. 设定受益计划净负债产生的保险精算收益
- B. 改为采用公允价值模式进行持续计量的投资性房地产时，公允价值大于账面价值的差额

C. 其他投资方单方增资导致应享有联营企业净资产份额的变动

D. 利润分享计划，基于当年实现利润计算确定应支付给职工的利润分享款

11. 关于甲公司在其财务报表附注中的应收项目计提减值的表述中，不符合会计准则规定的是（ ）。

- A. 对单项金额重大的应收账款，单独计提坏账
- B. 对经单项减值测试未发生减值的应收账款，将其包括在具有类似的信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试
- C. 对应收关联方账款，有证据表明其可收回的，不计提减值
- D. 对应收商业承兑汇票不计提减值，待其转入应收账款后根据应收账款的坏账计提政策计提减值

12. 甲公司及其子公司对投资性房地产采用不同的会计政策，甲公司采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，子公司采用的会计政策具体为：子公司乙对作为投资性房地产核算的房屋采用公允价值模式进行后续计量，子公司丙对作为投资性房地产核算的土地使用权采用成本模式计量，按剩余15年期限分期摊销并计入损益，子公司丁出租的房屋采用成本模式计量，按照仍可使用年限10年计提折旧，子公司戊对在建的投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不考虑其他因素，下列关于甲公司在编制合并财务报表时，对纳入合并范围的各子公司投资性地产的会计处理中，正确的是（ ）。

- A. 符合投资性房产的后续计量统一为成本模式，同时统一有关资产折旧的年限
- B. 子公司的投资性房地产后续计量均应按甲公司的会计政策进行调整，即后续计量采用成本模式并考虑折旧或摊销，折旧或摊销年限根据实际使用情况确定
- C. 对于公允价值能够可靠计量的投资性房地产采用公允价值计量，其他投资性房地产采用成本模式计量
- D. 区分在用投资性房地产与在建投资性房地产，在用投资性房地产统一采用成本模式计量，在建投资性房地产采用公允价值模式计量

二、多项选择题（本题型共计10小题，每小题2分，共计20分。每小题均有多个正确答案，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. 甲公司销售商品产生应收乙公司货款1200万元，因乙公司资金周转困难，逾期已1年以上尚未支付，甲公司就该债权计提了240万元坏账准备。2×15年10月12日，双方经协商达成以下协议，乙公司以其生产的100件丙产品和一项应收银行承兑汇票偿还所欠甲公司货款，乙公司用以偿债的丙产品单位成本为5万元，市场价格（不含增值税）为8万元，

银行承兑汇票票面金额为 120 万元。10 月 25 日，甲公司收到乙公司的 100 件丙产品及银行承兑汇票，乙公司向甲公司开具了增值税专用发票，双方债权债务结清。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，销售商品适用的增值税税率均为 17%，不考虑其他因素，下列各项关于甲公司的该项交易会计处理的表达中，正确的有（ ）。

- A. 确认债务重组损失 144 万元
- B. 确认应收票据入账价值 120 万元
- C. 确认增值税进项税额 85 万元
- D. 确认丙产品入账价值 800 万元

2. 为整合资产，甲公司 2×14 年 9 月经董事会决定处置部分生产线，2×14 年 12 月 31 日，甲公司与乙公司签订某生产线出售合同。合同约定，该项交易自合同签订之日起 10 个月内完成，原则上不可撤销，但因外部审批及其他不可抗因素影响的除外，如果取消合同，主动提出取消的一方应向对方赔偿损失 560 万元，生产线出售价格为 2600 万元，甲公司负责生产线的拆除并运送至乙公司指定地点，经乙公司验收后付款。甲公司该生产线 2×14 年年末账面价值为 3200 万元，预计拆除、运送等费用为 120 万元。2×15 年 3 月在合同实际执行过程中，因乙公司所在的地方政府出台新的产业政策，乙公司购入资产属于新政策禁止行业，乙公司提出取消合同并支付了赔偿款，不考虑其他因素。下列关于甲公司对于上述事项的会计处理中，正确的有（ ）。

- A. 自 2×15 年 1 月起对拟处置生产线停止计提折旧
- B. 自 2×15 年 3 月知晓合同将予取消时起，对生产线恢复计提折旧
- C. 2×14 年资产负债表中该生产线列报为 3200 万元
- D. 2×15 年将取消合同取得的乙公司赔偿确认为营业外收入

3. 甲公司 2×15 年 12 月 31 日有关资产、负债如下：(1) 作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权性投资的金融资产核算的一项信托投资，期末公允价值 1200 万元，合同到期日为 2×17 年 2 月 5 日，在此之前不能变现；(2) 因 2×14 年销售产品形成到期日为 2×16 年 8 月 20 日的长期应收账面款价值 3200 万元；(3) 应付供应商货款 4000 万元，该货款已超过信用期，但尚未支付；(4) 因被其他方提起诉讼计提的预计负债 1800 万元，该诉讼预计 2×16 年 3 月结案，如甲公司败诉，按惯例有关赔偿款需在法院作出判决之日起 60 日内支付。不考虑其他因素，甲公司 2×15 年 12 月 31 日的资产负债表中，上述交易或事项产生的相关资产、负债应当作为流动性项目列报的有（ ）。（按新教材修改）

- A. 应付账款 4000 万元
- B. 其他债权投资 1200 万元
- C. 预计负债 1800 万元
- D. 长期应收款 3200 万元

4. 甲公司 2×15 年发生下列交易或事项：(1) 以账面价值为 18200 万元的土地使用权作为对价，取得同一集团内乙公司 100% 股权，合并日乙公司净资产在最终控制方合并报表中的账面价值为 12000 万元；(2) 为解决现金困难，控股股东代甲公司缴纳税款 4000 万元；(3) 政府为补助甲公司以后期间研发无形资产的投入，取得与收益相关政府补助 6000 万元（按政府规定使用该笔资金）；(4) 控股股东将自身持有的甲公司 2% 股权赠予甲公司 10 名管理人员并立即行权。不考虑其他因素，与甲公司有关的交易或事项中，会引起其 2×15 年所有者权益中资本性项目发生变动的有（ ）。

- A. 大股东代为缴纳税款
- B. 同一控制下企业合并取得乙公司股权
- C. 取得与收益相关的政府补助
- D. 控股股东对管理人员的股份赠予

5. 甲公司作为一家互联网视频播放经营企业,其为减少现金支出而进行的取得有关影视作品播放权的下列交易中,属于非货币性资产交换的有()。

- A. 以应收商业承兑汇票换取其他方持有的乙版权
- B. 以作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核算的权益性投资换取其他方持有的己版权
- C. 以本公司持有的丙版权换取其他持有的丁版权
- D. 以将于3个月内到期的国债投资换取其他方持有的戊版权

6. 2×15年财务报告于2×16年3月20日经董事会批准对外报出,其于2×16年发生的下列事项中,不考虑其他因素,应作为2×15年资产负债日后调整事项的有()。

- A. 2月10日,收到客户退回2×15年6月销售部分商品,甲公司向客户开具红字增值税发票
- B. 3月15日,董事会会议通过2×15年度利润分配预案,拟分配现金股利6000万元,以资本公积转增股本,每10股转增2股
- C. 2月20日,一家子公司发生安全生产事故造成重大财产损失,同时被当地安监部门罚款600万元
- D. 3月15日,于2×15年发生的某涉诉案件终审判决,甲公司需赔偿原告1600万元,该金额较2×15年末原已确认的预计负债多300万元

7. 甲公司2×13年7月以860万元取得100万股乙公司股票,占乙公司发行在外股份的0.5%,作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,乙公司股票在2×13年年末市场价为10.2元,2×14年4月1日,甲公司又出资17000万元购买乙公司15%的股份,公司有权向乙公司施加重大影响,当日乙公司价格为9元,2×15年5月,乙公司经股东大会批准进行重大资产重组(接受其他股东增资),甲公司在该项重大资产重组后持有乙公司的原比例下降为10%,但仍能向乙公司董事会派出董事并对乙公司施加重大影响。不考虑其他因素,下列关于因持有乙公司股权期间对甲公司利润的影响表述中,正确的有()。(按新教材修改)

- A. 2×14年有乙公司15.5%股权应享有乙公司利润的份额影响2×14年利润
- B. 2×14年增持股份时,所持100万股乙公司股票公允价值账面价值的差额影响2×14年利润
- C. 2×13年持有乙公司股权公允价值相对于取得成本的变动额影响2×13年利润
- D. 2×15年因重大资产重组,相应享有乙公司净资产份额的变动额影响2×15年利润

8. 甲公司2×15年发生以下外币交易或事项:(1)取得外币金额1000万美元用于补充外币资金,当日即期汇率为1美元=6.34元人民币。(2)国外进口设备支付600万美元,当日即期汇率1美元=6.38元人民币。(3)出口销售确认美元应收账款为1800万美元,当日汇率为1美元=6.45元人民币。(4)收到甲股份公司投资2000万美元,当日汇率为1美元=6.48元人民币,2×15年12月31日美元兑换人民币的汇率为1美元=6.49元人民币,假定甲公司有关外币项目均不考虑其他因素,下列关于甲公司2×15年12月31日产生的汇兑差额的会计处理表述中,正确的有()。

- A. 应收账款产生汇兑收益应计入当期损益
- B. 取得股权基金投资产生的汇兑收益应计入资本性项目
- C. 外币借款产生的汇兑损失应计入当期损益
- D. 预付设备款产生的汇兑收益应抵减拟购入资产成本

9. 甲公司2×15年除发行在外普通股外,还发生以下可能影响发行在外普通股数量的交易事项:(1)5月1日,授予高管人员以低于当期普通股平均市价在未来期间购入甲公司普通股的股票期权,(2)6月10日,以资本公积转增股本,每10股转增3股。(3)7月20

日，定向增发 3000 万股普通股用于购买一项股权，(4) 9 月 30 日，发行优先股 8000 万股，按照优先股发行合同的规定，该优先股在发行第 2 年，甲公司有权选择将其转换为本公司普通股，不考虑其他因素，甲公司在计算 2×15 年基本每股收益时，应当计入基本每股收益计算的股数有 ()。

- A. 为取得股权定向增发增加的发行在外的股数
- B. 授予高管人员股票期权可能于行权条件达到时发行的股份数
- C. 因资本公积转增股本增加的发行在外股份数
- D. 因优先股于未来期间转股可能增加的股份数

10. 下列关于租赁会计处理的表述中，正确的有 ()。

A. 承租人对于经营租赁中可能发生的或有租金应于发生时计入当期损益
B. 经营租赁中，出租人承担了承租人的相关费用时，承租人对于出租人所承担的费用确认为当期损益

- C. 承租人在经营租赁中发生的初始直接费用应当在整个租赁期间平均摊销
- D. 承租人在经营租赁开始时支付的预付合同项下全部租金应在租赁期内摊销

三、计算分析题 (本题型共 2 小题，共计 20 分，除题目特别说明外，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。有小数的，保留两位小数，两位小数后四舍五入)

1. 甲股份有限公司 (以下简称“甲公司”) 2×15 年更换年审会计师事务所，新任注册会计师在对其 2×15 年度财务报表进行审计时，对以下事项的会计处理存在质疑：

(1) 自 2×14 年开始，甲公司每年年末均按照职工工资总额的 10% 计提相应资金计入应付职工薪酬，计提该资金的目的在于解决后续拟实施员工持股计划的资金来源，但有关计提金额并不对应于每一在职员工。甲公司计划于 2×18 年实施员工持股计划，以 2×14 年至 2×17 年四年间计提的资金在二级市场购买本公司股票，授予员工持股计划范围内的管理人员，员工持股计划范围的员工与原计提时在职员工的范围很可能不同。如员工持股计划未能实施，员工无权取得该部分计入职工薪酬的提取金额。该计划下，甲公司 2×14 年计提了 3000 万元。2×15 年年末，甲公司就当年度应予以计提的金额进行了以下会计处理：

借：管理费用 3600 万元
贷：应付职工薪酬 3600 万元

(2) 为调整产品结构，去除冗余产能，2×15 年甲公司推出一项鼓励员工提前离职的计划，该计划范围内涉及的员工共有 1000 人，平均距离退休年龄还有 5 年，甲公司董事会于 10 月 20 日通过决议，该计划范围内的员工如果申请提前离职，甲公司将每人一次性的支付补偿款 30 万元，根据计划公布后与员工达成的协议，其中的 800 人会申请离职。截止 2×15 年 12 月 31 日，该计划仍在进行当中，甲公司进行了以下会计处理：

借：长期待摊费用 24000 万元
贷：预计负债 24000 万元
借：营业外支出 4800 万元
贷：长期待摊费用 4800 万元

(3) 2×15 年甲公司销售快速增长，对当年度业绩起到了决定性作用。根据甲公司当年制定并开始实施的利润分享计划销售部门员工可以分享当年度净利润的 3% 作为奖励。2×16 年 2 月 10 日，根据确定的 2×15 年年度利润，董事会按照利润分享计划，决议发放给销售部门员工奖励 620 万元，甲公司于当日进行了以下会计处理：

借：利润分配——未分配利润 620 万元
贷：应付职工薪酬 620 万元

其他相关资料：甲公司按照净利润的 10% 提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积。

不考虑所得税等相关税费因素的影响。甲公司 2×15 年年度报告于 2×16 年 3 月 20 日对外报出

要求：

判断甲公司事项（1）至事项（3）的会计处理是否正确并说明理由，对于不正确的会计处理，编制更正的会计分录（无需通过“以前年度损益调整”科目，不考虑盈余公积的计提）

2. 甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）2×15 年发生的有关交易或事项中，会计处理与所得税处理存在差异的包括以下几项：

（1）1 月 1 日，甲公司以 3800 万元取得乙公司 20% 股权，并自取得当日起向乙公司董事会派出一名董事，能够对乙公司的财务和经营决策施加重大影响。取得股权时，乙公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相同，均为 16000 万元。

乙公司 2×15 年实现净利润 500 万元，当年取得的作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核算的股票投资 2×15 年年末市价相对于取得成本上升 200 万元。甲公司与乙公司 2×15 年未发生交易。

甲公司拟长期持有对乙公司的投资，税法规定，我国境内设立居民企业股息、红利免税。

（2）甲公司 2×15 年发生研发支出 1000 万元，其中按照会计准则规定费用化的部分为 400 万元，资本化形成无形资产的部分为 600 万元，该研发形成的无形资产于 2×15 年 7 月 1 日达到预定用途，预计可使用 5 年，采用直线法摊销，预计净残值为零。税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成资产计入当期损益的，在据实扣除的基础上，按照研发费用的 50% 加计扣除；形成资产的，未来期间按照无形资产摊销金额的 150% 予以税前扣除，该无形资产摊销方法，摊销年限及净残值的税法规定与会计相同。

（3）甲公司 2×15 年利润总额为 5200 万元。

其他有关资料：

本题中有关公司均为我国境内居民企业，适用的所得税税率均为 25%，预计甲公司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 2×15 年年初递延所得税资产与负债的余额为零，且不存在未确认递延所得税负债或资产的暂时性差异。

要求：

（1）根据资料（1）、资料（2），分别确认各交易或事项截至 2×15 年 12 月 31 日所形成资产的账面价值与计税基础，并说明是否应确认相关的递延所得税资产或负债及其理由。

（2）计算甲公司 2×15 年应交所得税，编制甲公司 2×15 年与所得税费用相关的会计分录。（按新教材修改）

四、综合题（本题型共 2 小题，共计 36 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。有小数的，保留两位小数，两位小数后四舍五入）

1. 甲有限公司（以下简称“甲公司”）为一家从事贵金属进口，加工生产及相关产品销售的企业，其 2×15 年发生了下列交易事项。

（1）为促进产品销售，甲公司于 2×15 年推出贵金属产品以旧换新业务，甲公司在销售所生产的黄金饰品时，承诺客户在购买后任一时点，若购买的黄金饰品不存在不可能修复的瑕疵，可按其原购买价格换取甲公司在售的其他黄金饰品。具体为，所换取新的黄金饰品价格低于原已售饰品价格的，差额不予退还，所换取新的黄金饰品高于原已售的饰品价格的，客户补付差额。

2×15 年，甲公司共销售上述承诺范围内的黄金饰品 2300 件，收取价款 4650 万元，相关产品成本为 3700 万元。

该以旧换新政策系甲公司 2×15 年首次推向市场，以前年度没有类似的销售政策。

2×16年黄金的市场价格处于上升通道。根据有关预测数据，未来期间黄金价格会持续保持小幅上升趋势。

(2) 为了进一步树立公司产品的品牌形象，甲公司2×15年聘请专业设计机构为本公司品牌设计了卡通形象摆件，并自市场上订制后发放给经销商供展示使用。为此，甲公司支付设计机构200万元设计费，共订制黄金卡通形象摆件200件，订制价格为每件3.5万元，2×15年11月，甲公司收到所订制的摆件并在年底前派发给经销商。

甲公司在将订制的品牌卡通形象摆件发放给主要经销商供其摆放宣传后，按照双方约定，后续不论经销商是否退出，均不要求返还。

(3) 按照国家有关部门要求。2×15年甲公司代国家进口某贵金属100吨，每吨进口价为1200万元，同时按照国家规定将有关进口贵金属按照进口价格的80%出售给政府指定的下游企业，收取货款96000万元。

2×15年年末，甲公司收到国家有关部门按照上述进口商品的进销差价支付的补偿款24000万元。

(4) 2×15年1月2日，甲公司股东大会通过向高管人员授予限制性股票的方案。方案规定，30名高管人员每人以每股5元的价格购买甲公司10万股普通股，自方案通过之日起，高管人员在甲公司服务满3年且3年内公司净资产收益率平均达到15%或以上，3年期满即有权利拥有相关股票，服务期未满或未达业绩条件的，3年期满后，甲公司将以每股5元的价格回购有关高管人员持有的股票。3年等待期内，高管人员不享有相关股份的股东权利。

2×15年1月2日，甲公司的普通股的市场价格为每股10元。当日，被授予股份的高管人员向甲公司支付价款并登记为相关股票的持有人。

2×15年，该计划涉及的30名高管人员中没有人离开甲公司，且预计未来期间不会有高管人员离开，2×15年甲公司净资产收益率为18%，预计未来期间仍有上升空间，在3年期间内平均净资产收益率达到20%的可能性较大。

本题不考虑增值税等相关税费及其他因素。

根据资料(1)至资料(4)，逐项说明甲公司2×15年应进行的会计处理并说明理由(包括应如何确认及相关理由，并编制会计分录)。

2. 甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)及其子公司2×13、2×14、2×15年进行的有关资本运作、销售等交易或事项如下：

(1) 2×13年9月，甲公司与乙公司控股股东P公司签订协议，约定以发行甲公司股份为对价购买P公司持有的乙公司60%股权，协议同时约定：评估基准日为2×13年9月30日，以该基准日经评估的乙公司股权价值为基础，甲公司每股9元的价格发行本公司股票作为对价。

乙公司全部权益(100%)于2×13年9月30日的公允价值为18亿元，甲公司向P公司发行1.2亿元，交易完成后，P公司持有股份占甲公司全部发行在外普通股股份的8%。上述协议分别经交易各方内部决策机构批准并与2×13年12月20日经监管机构核准，甲公司于2×13年12月31日向P公司发行1.2亿股，当日甲公司股票收盘价为每股9.5元(公允价值)，交易各方于当日办理了乙公司股权过户登记手续，甲公司对乙公司董事会进行改组。改组后乙公司董事会由7名董事组成，其中甲公司派出5名，对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产的公允价值为18.5亿元(有关可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等)，乙公司2×13年12月31日账面所有者权益构成：实收资本40000万元、资本公积60000万元、盈余公积23300万元、未分配利润61700万元。

该项交易中，甲公司以银行存款支付法律、评估等中介机构费用1200万元。

协议约定，P公司承诺本次交易完成后的2×14年、2×15年、2×16年三个会计年度

乙公司实现的净利润分别不低于 10000 万元、12000 万元和 20000 万元，乙公司实现的净利润低于上述承诺利润的，P 公司将按照出售股权比例，以现金对甲公司进行补偿，各年度利润补偿单独核算。且已经支付的补偿款不予退还。

2×13 年 12 月 31 日，甲公司认为乙公司在 2×14 年至 2×16 年期间基本能够实现承诺利润，发生业绩补偿的可能性较小。

(2) 2×14 年 4 月，甲公司向乙公司购入一批 W 商品并拟对外销售，该批商品在乙公司的成本为 200 万元，售价为 260 万元，(不含增值税，与对第三方的售价相同)，截止 2×14 年 12 月 31 日，甲公司已对外销售该批商品的 40%，但尚未支付该货款，乙公司对 1 年以内的应收账款按照余额的 5%计提坏账，对 1 至 2 年的应收账款按照 20%计提坏账准备。

(3) 乙公司 2×14 年实现净利润 5000 万元，按原承诺利润少 5000 万元，2×14 年末，根据乙公司的实现情况及市场预期，甲公司估计乙公司未实现承诺是暂时性的，2×15 年，2×16 年仍能够完成承诺利润，经测试该时点商誉未发生减值。

2×15 年 2 月 10 日，甲公司收到 P 公司 2×14 年业绩补偿款 3000 万元。

(4) 2×14 年 12 月 31 日，甲公司向乙公司出售一栋房屋，该房屋在甲公司的账面价值为 800 万元，出售给乙公司的价格为 1160 万元，乙公司取得后作为管理用固定资产核算，预计未来仍可使用 12 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。

截至 2×15 年 12 月 31 日，甲公司原自乙公司购入的 W 商品累计已有 80%对外出售，贷款仍未支付。

乙公司 2×15 年实现净利润 12000 万元，2×15 年 12 月 31 日账面所有者权益构成为：实收资本 40000 万元，资本公积 60000 万元，盈余公积 25000 万元，未分配利润 77000 万元。

其他资料：

本题中甲公司与乙公司，P 公司在并购交易发生前不存在关联关系。本题中有关公司均按净利润 10%提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积，不考虑相关税费及其他因素

要求

(1) 判断甲公司合并乙公司的类型，说明理由，如为同一控制下企业合并，计算确定该项交易中甲公司对乙公司长期股权投资的成本，如为非同一控制下企业合并，确定该项交易中甲公司的企业合并成本，计算应确认商誉金额，编制甲公司取得乙公司 60%股权的相关会计分录

(2) 对于因乙公司 2×14 年末实现承诺的利润，说明甲公司应进行的会计处理及理由，并编制相关会计记录

(3) 编制甲公司 2×15 年合并财务报表与乙公司相关的调整抵销会计分录。(按新教材修改)

参考答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A

【解析】江海公司与甲公司是发生业务往来的两个公司，因此甲公司不构成江海公司的关联方。

2. 【答案】B

【解析】实质重于形式原则要求企业按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不应当仅仅按照交易或者事项的法律形式作为会计确认、计量和报告的依据。

3. 【答案】B

【解析】营业利润=12000-8000-100+320+600-820=4000 (万元)，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变动计入其他综合收益，不影响营业利润。

4. 【答案】B

【解析】每件丙产品的可变现净值=6-0.2=5.8(万元)，每件丙产品的成本=5.3+0.8=6.1(万元)，乙原材料专门生产的产品发生了减值，因此表明乙原材料应按其可变现净值计量。每件乙原材料的可变现净值=6-0.8-0.2=5(万元)，每件乙原材料的成本为5.3万元，因此乙原材料应计提减值金额=(5.3-5)×100=30(万元)。

5. 【答案】C

【解析】厂房建造期间的土地使用权摊销应计入厂房成本，不计入当期管理费用。

6. 【答案】A

【解析】因该理财产品不能通过合同现金流量测试，应作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。

7. 【答案】B

【解析】经营活动现金流量净额=36000+20000-16000+2400+8000=50400(万元)。

8. 【答案】C

【解析】在会计分期假设下，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报表。

9. 【答案】A

【解析】该担保支出为2×15年的正常事项，不应该作为前期差错更正追溯重述以前年度财务报表，应该在该担保支出实际发生时予以确认。

10. 【答案】D

【解析】选项D，因职工提供服务而与职工达成的基于利润协议的价款应该计入当期管理费用等科目；选项A和B，均计入其他综合收益，不计入当期损益；选项C，计入资本公积，不计入当期损益。

11. 【答案】D

【解析】应收票据作为应收款项的内容，期末需要考虑减值，而不是在其转为应收账款后才考虑减值。

12. 【答案】B

【解析】母公司编制合并财务报表前，应当尽可能统一母公司和子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。

二、多项选择题

1. 【答案】BD

【解析】甲公司会计处理：

借：应收票据	120	
库存商品	800	(100×8)
应交税费——应交增值税（进项税额）	136	(800×17%)
坏账准备	240	
贷：应收账款	1200	
信用减值损失	96	

2. 【答案】ABD

【解析】甲公司针对固定资产签订销售合同，应当自签订合同时起划分为持有待售固定资产，划分持有待售的固定资产后不再计提折旧，因此自2×15年1月起对拟处置生产线停止计提折旧，选项A正确；当合同取消时，表明固定资产不再满足持有待售固定资产条件，企业应当停止将其划分持有待售固定资产，恢复该资产未计提的折旧，选项B正确；2×14年资产负债表中该生产线列报金额=2600-120=2480(万元)，选项C错误；2×15年将取消合同取得的乙公司赔偿确认为营业外收入，选项D正确。

3. 【答案】ACD

【解析】选项 B，因距离合同到期日实际超过 1 年，且到期前不能变现，因此应当作为非流动项目列报。

4. 【答案】ABD

【解析】选项 C，取得与收益相关的政府补助，用于补偿以后期间发生的支出，应当在收到时计入递延收益，在以后期间分期摊销计入当期损益，不影响所有者权益中资本性项目的金额。

5. 【答案】BC

【解析】选项 A 和 D，商业承兑汇票与 3 个月内到期的国债均属于货币性项目，不属于非货币性资产交换。

6. 【答案】AD

【解析】选项 B 和 C，属于日后期间非调整事项；选项 A 和 D 属于日后期间的调整事项。

7. 【答案】ABC

【解析】选项 D，2×15 年因重大资产重组，相应享有乙公司净资产份额的变动计入资本公积，不影响利润。

8. 【答案】AC

【解析】选项 B，企业收到投资者以外币投入的资本，应采用交易日的即期汇率折算，不产生外币资本折算差额；选项 D，预付账款属于非货币性项目，期末不产生汇兑损益。

9. 【答案】AC

【解析】基本每股收益只考虑当期实际发行在外的普通股股份，按照对属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外的普通股的加权平均数计算确定，选项 B 和 D 在 2×15 年均属于稀释性潜在普通股，计算 2×15 年基本每股收益时不需要考虑。

10. 【答案】AD

【解析】选项 B，经营租赁中，出租人承担了承租人的某些费用的情况下，应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额在租赁期内进行分摊，对于出租人承担的部分，承租人无需进行会计处理；选项 C，承租人在经营租赁中发生的初始直接费用，应当计入发生当期的损益。

三、计算分析题

1. 【答案】

(1) 该事项的处理不正确。

理由：职工行权时，甲公司将回购本公司股票发放给职工，属于权益结算的股份支付。

更正分录为：

借：应付职工薪酬	6600
贷：管理费用	3600
盈余公积	300
利润分配——未分配利润	2700

(2) 该事项的处理不正确。

理由：对于接受提前离职计划辞退福利的职工，甲公司应当根据职工数量和每一位职工的辞退补偿确认应付职工薪酬，并计入当期损益。

更正分录：

借：管理费用	24000
贷：应付职工薪酬	24000
借：预计负债	24000
贷：长期待摊费用	24000

借：长期待摊费用 4800
贷：营业外支出 4800

(3) 该事项的处理不正确。

理由：企业应当在短期利润分享计划，满足相关条件时，确认应付职工薪酬并计入当期损益。

更正分录：

借：销售费用 620
贷：利润分配——未分配利润 620

2. 【答案】

(1) 资料(1)，甲公司取得的长期股权投资账面价值=3800+500×20%+200×(1-25%)×20%=3930(万元)，计税基础为取得时的初始投资成本 3800 万元，但是长期股权投资账面价值与计税基础产生的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债。

理由：在拟长期持有的情况下，因确认投资收益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他权益的变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下，预计未来期间不会转回，无需确认所得税影响。

因此，企业采用权益法核算的长期股权投资，在拟长期持有的情况下账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的所得税影响。

资料(2)，无形资产的账面价值=600-600/5×6/12=540(万元)，计税基础=540×150%=810(万元)，产生可抵扣暂时性差异 270 万元，但是不确定递延所得税资产。

理由：该项无形资产交易不是企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，属于不确认递延所得税资产的特殊事项。

(2) 应纳税所得额=会计利润 5200-100(长期股权投资权益法确认的投资收益)-400×50%(内部研究开发无形资产费用化加计扣除)-600/5×6/12×50%(内部研究开发形成的无形资产按照税法规定加计摊销)=4870(万元)，甲公司 2×15 年应交所得税金额=4870×25%=1217.5(万元)。

会计分录：

借：所得税费用 1217.5
贷：应交税费——应交所得税 1217.5

四、综合题

1. 【答案】

事项(1)，甲公司应当确认所售产品的收入并结转有关成本。

会计分录：

借：库存现金(银行存款) 4650
贷：主营业务收入(营业收入) 4650
借：主营业务成本(营业成本) 3700
贷：库存商品 3700

理由：甲公司对于 2×15 年推出的以旧换新政策下的产品销售，考虑到有关价款已取得、未来黄金价格在上涨的趋势下，发生以旧换新的比率相对较小，同时有关销售政策规定未来换取新产品的价格不能低于原所售产品价格等因素，可以认为所售产品的控制权发生转移，已确认的收入极可能不会发生重大转回。满足销售商品的收入确认条件。

事项(2)，甲公司对于品牌形象设计及卡通摆件订制费应当作为期间费用核算。

会计分录：

支付设计费

借：销售费用	200
贷：银行存款	200
订制卡通摆件	
借：预付账款	700
贷：银行存款	700
取得摆件并派发给经销商	
借：销售费用	700
贷：预付账款	700

理由：对于发放给经销商的黄金卡通形象摆件和设计费，因其主要目的在于推广公司品牌，且无法证明未来期间可能带来经济利益流入，亦不会自经销商收回，不符合资产的定义，应当作为当期销售费用核算。

事项（3），甲公司一方面应确认进口商品的收入并结转成本，同时对于自国家有关部门取得的 24000 万元补偿款应确认为营业收入。

会计分录：

借：库存商品	120000
贷：银行存款	120000
借：银行存款	96000
贷：主营业务收入（营业收入或其他业务收入）	96000
借：银行存款	24000
贷：主营业务收入（营业收入或其他业务收入）	24000
借：主营业务成本	120000
贷：库存商品	120000

理由：甲公司自国家有关部门取得的补偿款与企业销售商品有关，且该补偿款实质上是企业商品对价的组成部分，故不属于政府补助，应按收入准则进行处理。

事项（4），甲公司所授予高管的限制性股票应作为权益结算的股份支付处理，取得高管支付的价款应当确认为负债。

会计分录：

借：银行存款	1500
贷：股本	300
资本公积——股本溢价	1200
借：库存股	1500
贷：其他应付款	1500

2×15 年确认的成本费用 = $5 \times 10 \times 30 \times 1/3 = 500$ （万元）。

借：管理费用	500
贷：资本公积——其他资本公积	500

理由：授予日有关限制性股票的市场价格高于高管实际支付的价格，其差额未来 3 年内应作为股份支付费用计入相关期间损益。同时对于取得的限制性股票，因未来期间在没有达到行权条件时甲公司将以原价回购，不符合权益界定，应作为金融负债。

2. 【答案】

（1）甲公司对乙公司的合并属于非同一控制下企业合并。

理由：甲公司与乙公司、P 公司在本次并购交易前不存在关联关系。

甲公司对乙公司的企业合并成本 = $12000 \times 9.5 = 114000$ （万元）。

应确认商誉 = $114000 - 185000 \times 60\% = 3000$ （万元）。

借：长期股权投资	114000
----------	--------

贷：股本	12000
资本公积	102000
借：管理费用	1200
贷：银行存款	1200

(2) 甲公司应将预期可能取得的补偿款计入预期获得年度(2×14年)损益。

理由：该部分金额是企业合并交易中的或有对价，因不属于购买日12个月内可以对企业合并成本进行调整的因素，应当计入预期取得时的当期损益。

2×14年末，确定补偿金额：

借：交易性金融资产	3000	
贷：公允价值变动损益		3000

2×15年2月收到补偿款：

借：银行存款	3000	
贷：交易性金融资产		3000

(3) 2×14年内部出售房屋：

借：年初未分配利润	360 (1160-800)	
贷：固定资产		360
借：固定资产	30	
贷：管理费用		30

2×14年内部出售商品：

借：应付账款	260	
贷：应收账款		260
借：应收账款	13	
贷：年初未分配利润		13 (260×5%)
借：应收账款	39 (260×20%-13)	
贷：信用减值损失		39

借：年初未分配利润	5.2 (13×40%)	
贷：少数股东权益		5.2

借：少数股东损益	15.6 (39×40%)	
贷：少数股东权益		15.6

借：年初未分配利润	36	
贷：营业成本		36

借：营业成本	12	
贷：存货		12

借：少数股东权益	14.4	
贷：年初未分配利润		14.4 (60×60%×40%)

(上年未实现部分)

借：少数股东损益	9.6 (60×40%×40%)	
贷：少数股东权益		9.6

(本年实现部分)

将成本法调整为权益法：

借：长期股权投资	10200	
贷：投资收益		7200 (12000×60%)
年初未分配利润		3000 (5000×60%)

2×15年将母公司的长期股权投资与子公司的所有者权益进行抵销：

借：实收资本	40000
资本公积	60000
盈余公积	25000
年末未分配利润	77000
商誉	3000
贷：长期股权投资	124200
少数股东权益	80800
借：投资收益	7200
少数股东损益	4800
年初未分配利润	66200 (61700+5000-500)
贷：提取盈余公积	1200
年末未分配利润	77000

