

第七章 长期股权投资与合营安排

【单选题】2×17 年 1 月 1 日，甲公司可以定向增发股票的方式购买同一集团内乙公司持有的 A 公司 60% 股权（系 2×15 年 1 月 1 日从集团外部取得）。为取得该股权，甲公司增发 1 000 万股普通股股票，每股面值为 1 元，每股公允价值为 8 元；另支付承销商佣金 50 万元。取得该股权时，A 公司相对于最终控制方而言的可辨认净资产账面价值为 9 000 万元，可辨认净资产公允价值为 12 000 万元，乙公司与 A 公司编制合并报表时确认商誉 200 万元，假定商誉未发生减值，甲公司和 A 公司采用的会计政策及会计期间相同。甲公司取得该股权投资时应确认的“资本公积—股本溢价”为（ ）万元。

- A.7 500 B.4 550
- C.7 350 D.4 600

答案：B

解析：同一控制企业合并计入资本公积的金额为长期股权投资初始投资成本和发行权益性证券面值之差并扣除支付承销商佣金的金额。长期股权投资初始投资成本=9 000×60%+200= 5 600（万元），甲公司取得该股权投资时应确认的资本公积—股本溢价=5 600-1 000×1-50=4 550（万元）。

【单选题】2×15 年 1 月 1 日，甲公司取得同一控制下的乙公司 25% 的股份，实际支付款项 3 000 万元，能够对乙公司施加重大影响。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为 11 000 万元（假定与公允价值相等）。2×15 年度及 2×16 年度，乙公司累计实现净利润 500 万元，无其他所有者权益变动和内部交易事项。

2×17 年 1 月 1 日，甲公司定向增发 1 000 万股普通股（每股面值为 1 元，每股公允价值为 4.5 元）的方式购买同一集团内另一企业持有的乙公司 40% 股权。进一步取得投资后，甲公司能够对乙公司实施控制。当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产账面价

值为 11 500 万元，无商誉。假定甲公司和乙公司一直受同一最终控制方控制，上述交易不属于“一揽子交易”，不考虑其他因素影响。2×17 年 1 月 1 日甲公司确认的“资本公积—股本溢价”为（ ）万元。

A.7 475 B.3 350 C.4 350 D.3 125

答案：B

解析：合并日追加投资后甲公司持有乙公司股权比例为 65% (25%+40%)，合并日初始投资成本为甲公司享有乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产账面价值的份额 7 475 万元 ($11\,500 \times 65\%$)；原 25% 的股权投资采用权益法核算，在合并日的账面价值为 3 125 万元 ($3\,000 + 500 \times 25\%$)；2×17 年 1 月 1 日，甲公司应确认“资本公积-股本溢价” = ($7\,475 - 3\,125$) - $1\,000 = 3\,350$ (万元)。

【单选题】甲公司为乙公司的母公司。2×16 年 1 月 1 日，甲公司从集团外部以银行存款 2 500 万元购入丁公司 60% 股权 (属于非同一控制下控股合并)，并能够控制丁公司的财务和经营决策。购买日，丁公司可辨认净资产的公允价值为 4 000 万元，账面价值为 3 800 万元，除一项存货外，其他可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等，该项存货的公允价值为 500 万元，账面价值为 300 万元，至 2×17 年 7 月 1 日，丁公司将上述存货全部对外出售。

2×17 年 7 月 1 日，乙公司购入甲公司持有的丁公司 60% 股权，实际支付款项 3 000 万元，形成同一控制下的控股合并。2×16 年 1 月 1 日至 2×17 年 7 月 1 日，丁公司实现的净利润为 800 万元，其他综合收益增加 100 万元，无其他所有者权益变动。不考虑相关税费等因素影响，则 2×17 年 7 月 1 日，乙公司购入丁公司 60% 股权的初始投资成本为（ ）万元。

A.2 820

B.2 920

C.2 940

D.3 040

答案：B

解析：乙公司购入丁公司 60% 股权属于同一控制下的控股合并，2×16 年 1 月 1 日，甲公司应确认合并商誉 = $2\,500 - 4\,000 \times 60\% = 100$ （万元），2×17 年 7 月 1 日，丁公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值 = $4\,000 + [800 - (500 - 300)] + 100 = 4\,700$ （万元），合并日乙公司购入丁公司 60% 股权的初始投资成本 = $4\,700 \times 60\% + 100 = 2\,920$ （万元）。

【单选题】甲公司为增值税一般纳税人，销售土地使用权适用的增值税税率为 11%。2×17 年 1 月 5 日，甲公司以银行存款 1 000 万元及一项土地使用权取得乙公司 30% 的股权，当日起能够对乙公司实施重大影响。投资时点该土地使用权的账面价值为 2 800 万元（原价为 3 500 万元，累计摊销 700 万元，未计提减值准备），公允价值为 3 000 万元；当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为 8 000 万元，公允价值为 8 500 万元。为取得该项投资甲公司另支付法律服务费、审计费等 70 万元，假定甲公司与乙公司的会计期间和采用的会计政策相同，不考虑其他因素。甲公司该项长期股权投资的初始投资成本为（ ）万元。

A.2 825

B.4 400

C.4 000

D.4 330

答案：B

解析：甲公司取得乙公司 30% 股权，能对其施加重大影响，属于企业合并以外方式取得的

长期股权投资，初始投资成本=付出对价的公允价值+直接相关费用=1 000+3 000×
(1+11%) +70=4 400 (万元)。

【单选题】2×15 年 1 月 1 日，甲公司支付 800 万元取得乙公司 100%的股权，形成非同一控制下企业合并。购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为 600 万元。2×15 年 1 月 1 日至 2×16 年 12 月 31 日期间，乙公司以购买日可辨认净资产公允价值为基础持续计算实现的净利润为 50 万元 (未分配现金股利)，因投资性房地产转换增加其他综合收益 20 万元，除上述事项外，乙公司无其他影响所有者权益的事项。2×17 年 1 月 1 日，甲公司转让所持有乙公司 70%的股权，取得转让款项 700 万元；当日，甲公司持有乙公司剩余 30%股权的公允价值为 300 万元。转让后，甲公司能够对乙公司施加重大影响。
不考虑其他因素，甲公司因转让乙公司 70%股权在其 2×17 年度合并财务报表中应确认的投资收益金额是 () 万元。

- A.91
- B.111
- C.140
- D.150

答案：D

解析：甲公司处置 70%股权丧失控制权，合并财务报表中应确认的投资收益= (处置股权取得的对价 700+剩余股权公允价值 300) - [按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额 (600+50+20) +按原持股比例计算的商誉 (800-600)] +与原有股权相关的其他综合收益 20=150 (万元)。

【单选题】甲公司于 2×17 年 1 月 1 日以银行存款 12 000 万元购入乙公司有表决权股份的 30%，能够对乙公司施加重大影响。乙公司有子公司，需要编制合并财务报表。取得该项

投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值等于账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同。2×17 年度，乙公司个别报表中的净利润为 1 000 万元，乙公司合并报表中的净利润为 1 200 万元，乙公司合并报表中归属于母公司净利润为 1 140 万元。甲公司 2×17 年年末因对乙公司的长期股权投资应确认投资收益为（ ）万元。

A.300

B.360

C.342

D.1 140

答案：C

解析：在持有投资期间，被投资单位编制合并财务报表的，应当以合并财务报表中，净利润、其他综合收益和其他所有者权益中归属于被投资单位的金额为基础进行会计处理，应确认投资收益=1 140×30%=342（万元）。

【单选题】甲公司于 2×17 年 1 月 1 日以银行存款 18 000 万元购入乙公司有表决权股份的 40%，能够对乙公司施加重大影响。取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值等于账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同。2×17 年 6 月 1 日，乙公司出售一批商品给甲公司，成本为 800 万元，售价为 1 000 万元，甲公司购入后作为存货管理。至 2×17 年年末，甲公司已将从乙公司购入商品的 50%出售给外部独立的第三方。乙公司 2×17 年实现净利润 1 600 万元。假定不考虑其他因素的影响。甲公司 2×17 年年末因对乙公司的长期股权投资应确认投资收益为（ ）万元。

A.600

B.660

C.700

D.720

答案：A

解析：考虑内部交易后乙公司调整后的净利润

$=1\,600 - (1\,000 - 800) \times (1 - 50\%) = 1\,500$ (万元)，则甲公司 2×16 年年末因对乙公司的长期股权投资应确认投资收益 $=1\,500 \times 40\% = 600$ (万元)。

【单选题】甲公司于 2×17 年 1 月 1 日以银行存款 5 000 万元购入乙公司有表决权股份的 40%，能够对乙公司施加重大影响。取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值等于账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同。2×17 年度，乙公司实现净利润 500 万元。乙公司 2×16 年 12 月 31 日发行了归属于其他投资方分类为权益工具的可累积优先股 1 000 万元，年股息率为 10%，2×17 年末分配优先股股息。假定不考虑其他因素，甲公司 2×17 年年末因对乙公司的长期股权投资应确认投资收益为（ ）万元。

A.160

B.200

C.240

D.2 160

答案：A

解析：被投资单位发行了分类为权益的可累积优先股等类似的权益工具，无论被投资单位是否宣告分配优先股股利，投资方计算应享有被投资单位的净利润时，均应将归属于其他投资方的累积优先股股利予以扣除。甲公司 2×17 年年末因对乙公司的长期股权投资应确认投资收益 $= (500 - 1\,000 \times 10\%) \times 40\% = 160$ (万元)。

【多选题】A 公司于 2×16 年 1 月 1 日以银行存款 5 190 万元购买 B 公司 40% 的股权，并对 B 公司有重大影响，另支付相关税费 10 万元。同日，B 公司可辨认净资产公允价值 12 500 万元，账面价值 10 000 万元，其差额为一项无形资产所致，该无形资产尚可使用年限为 25 年，采用直线法进行摊销，无残值。2×16 年 12 月 31 日 B 公司实现净利润 1 000 万元，

B 公司投资性房地产转换增加其他综合收益的金额 400 万元，2×16 年 A 公司向 B 公司销售产品产生的未实现内部交易利润 300 万元，无其他所有者权益变动。

2×17 年 1 月 2 日 A 公司以 5 800 万元将该项长期股权投资全部出售。下列说法中正确的有（ ）。

A.长期股权投资初始投资成本为 5 200 万元

B.该项投资应采用权益法核算

C.A 公司不需对初始投资成本进行调整

D.处置时应确认投资收益 360 万元

答案：ABCD

解析：长期股权投资初始投资成本=5 190+10=5 200（万元），选项 A 正确；因对 B 公司有重大影响，所以应采用权益法核算，选项 B 正确；因初始投资成本 5 200 万元大于享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 5 000 万元（12 500×40%），所以不调整初始投资成本，选项 C 正确；2×16 年 12 月 31 日该项长期股权投资账面价值=5 200+ [1 000-300-（12 500-10 000）/25]×40%+400×40%=5 600（万元），处置时应确认投资收益=5 800-5 600+400×40%=360（万元），选项 D 正确。

【多选题】甲公司持有乙公司 30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×17 年 10 月，甲公司将该项投资中的 50%出售给非关联方，取得价款 900 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为交易性金融资产核算。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 1 600 万元，其中投资成本 1 300 万元，损益调整为 150 万元，其他综合收益为 100 万元（性质为被投资单位投资性房地产转换形成），除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 50 万元。剩余股权的公允价值为 900 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。甲

公司出售 50%股权，下列会计处理中正确的有（ ）。

- A.应结转其他综合收益 100 万元
- B.应结转资本公积——其他资本公积 25 万元
- C.剩余股权部分应确认交易性金融资产 900 万元
- D.应确认投资收益 350 万元

答案：ACD

解析：处置时应将全部其他综合收益和资本公积（其他资本公积）转入投资收益，选项 A

正确，选项 B 错误；交易性金融资产按照公允价值计量，选项 C 正确；应确认投资收益 =

处置收益 $(900 - 1\,600 \times 50\%)$ + 其他综合收益转入 100 + 资本公积（其他资本公积）转入 50

+ 交易性金融资产公允价值与剩余投资账面价值的差额 100 $(900 - 1\,600 \times 50\%) = 350$ （万元），选项 D 正确。

【多选题】A 公司、B 公司、C 公司签订了一份合同，设立某法人主体从事汽车的生产和销售。合同中规定，A 公司、B 公司一致同意即可主导该主体的所有相关活动，并不需要 C 公司也表示同意，但若主体资产负债率达到 50%，C 公司具有对该主体公开发行债券或权益工具的否决权。下列项目中正确的有（ ）。

- A.A 公司和 B 公司能够共同控制该主体
- B.C 公司仅对该主体拥有保护性权利
- C.C 公司不是共同控制该主体的参与方
- D.C 公司是共同控制该主体的参与方

答案：ABC

解析：由于公开发行债券或权益工具通常代表了该主体经营中的根本性改变，因而是保护性

权利。由于合同明确规定需要 A 公司和 B 公司的一致同意才能主导该主体的相关活动，因而 A 公司和 B 公司能够共同控制该主体。尽管 C 公司也是该主体的参与方，但由于 C 公司仅对该主体拥有保护性权利，因此 C 公司不是共同控制该主体的参与方，选项 D 错误。

【计算分析题】甲股份有限公司（以下简称甲公司）系一家上市公司，2×15 年至 2×17 年对乙股份有限公司（以下简称乙公司）股权投资业务的有关资料如下：

(1) 2×15 年 5 月 16 日，甲公司与乙公司的股东丙公司签订股权转让协议。该股权转让协议规定：甲公司以 5 400 万元收购丙公司持有的乙公司 2 000 万股普通股，占乙公司全部股份的 20%。收购价款于协议生效后以银行存款支付。该股权转让协议生效日期为 2×15 年 6 月 30 日。该股权转让协议于 2×15 年 6 月 15 日分别经各公司临时股东大会审议通过，并依法报有关部门批准。

(2) 2×15 年 7 月 1 日，甲公司以银行存款 5 400 万元支付股权转让款，另支付相关税费 20 万元，并办妥股权转让手续，从而对乙公司的财务和经营决策具有重大影响，采用权益法核算。

(3) 2×15 年 7 月 1 日，乙公司可辨认净资产公允价值为 30 000 万元。除下表所列项目外，乙公司其他可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等。

项目	账面 原价 (万元)	预计使用 年限(年)	已使用 年限(年)	已提折旧 或摊销 (万元)	公允 价值 (万元)	预计 净残值	折旧、 摊销 方法
存货	800				1 000		
固定资产	2 100	15	5	700	1 800	0	年限 平均法
无形资产	1 200	10	2	240	1 200	0	直线法

合计	4 100			940	4 000		
----	-------	--	--	-----	-------	--	--

上述资产均未计提资产减值准备,其中固定资产和无形资产计提的折旧和摊销额均计入当期管理费用,存货于 2×15 年下半年对外出售 60%,2×16 年剩余的 40%全部对外出售。

(4) 2×15 年度乙公司实现净利润 1 200 万元,其中,1~6 月实现净利润 600 万元;无其他所有者权益变动。

(5) 2×16 年 3 月 10 日,乙公司股东大会通过决议,宣告分派 2×15 年度现金股利 1 000 万元。

(6) 2×16 年 3 月 25 日,甲公司收到乙公司分派的 2×15 年度现金股利。

(7) 2×16 年 12 月 31 日,乙公司因其他债权投资公允价值上升而确认其他综合收益 180 万元;2×16 年度,乙公司发生亏损 800 万元;无其他所有者权益变动。

(8) 2×16 年 12 月 31 日,甲公司判断对乙公司的长期股权投资发生减值,经测试,该项投资的预计可收回金额为 5 200 万元。

(9) 2×17 年 1 月 6 日,甲公司将持有乙公司股份中 1 000 万股转让给其他企业,收到转让款 2 580 万元存入银行,另支付相关税费 2 万元。由于处置部分股份后甲公司对乙公司的持股比例已经降至 10%,故对乙公司不再具有重大影响,剩余部分投资划分为交易性金融资产,其公允价值为 2 580 万元。

(10) 其他资料如下:

- ①甲公司与乙公司的会计年度及采用的会计政策相同,不考虑所得税等相关税费的影响。
- ②除上述交易或事项外,甲公司和乙公司未发生导致其所有者权益变动的其他交易或事项。
- ③在持有股权期间甲公司与乙公司未发生内部交易。
- ④不考虑其他因素。

要求:

(1) 计算 2×15 年 7 月 1 日甲公司对乙公司长期股权投资调整后的投资成本并编制相关会计分录。

(2) 计算 2×15 年 12 月 31 日甲公司对乙公司长期股权投资应确认的投资收益并编制相关会计分录。

(3) 编制 2×16 年度甲公司与投资业务有关的会计分录。

(4) 编制 2×17 年 1 月 6 日甲公司对乙公司投资业务有关的会计分录。

答案：

(1) 2×15 年 7 月 1 日甲公司对乙公司长期股权投资的初始投资成本 = 5 400 + 20 = 5 420 (万元)，小于应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额 = 30 000 × 20% = 6 000 (万元)，调整后的投资成本为 6 000 万元。

借：长期股权投资——投资成本	5 420	
贷：银行存款		5 420

借：长期股权投资——投资成本	580	
贷：营业外收入		580

(2) 2×15 年 12 月 31 日甲公司对乙公司长期股权投资应确认的投资收益 = [(1 200 - 600) - (1 000 - 800) × 60% - (1 800 ÷ 10 - 2 100 ÷ 15) × 6/12 - (1 200 ÷ 8 - 1 200 ÷ 10) × 6/12] × 20% = 89 (万元)。

借：长期股权投资——损益调整	89	
贷：投资收益		89

(3) 2×16 年 3 月 25 日

① 乙公司分派 2×15 年现金股利

借：应收股利	200 (1 000 × 20%)
--------	-------------------

贷：长期股权投资——损益调整 200

借：银行存款 200

贷：应收股利 200

②乙公司其他综合收益变动

借：长期股权投资——其他综合收益 36 (180×20%)

贷：其他综合收益 36

③乙公司净损益变动

2×16 年 12 月 31 日甲公司对乙公司长期股权投资应确认的投资损失金额= [800+ (1 000-800) ×40%+ (1 800÷10- 2 100÷15) + (1 200÷8-1 200÷10)] × 20%=190 (万元)。

借：投资收益 190

贷：长期股权投资——损益调整 190

④计提减值准备

甲公司对乙公司长期股权投资计提减值准备前其账面价值=5 420 +580+89-200+36-190=5 735 (万元)，可收回金额为 5 200 万元，应计提减值=5 735-5 200=535 (万元)。

借：资产减值损失 535

贷：长期股权投资减值准备 535

(4) ①出售投资

借：银行存款 2 578

投资收益 22

长期股权投资——损益调整 150.5 [(200+190-89) /2]

长期股权投资减值准备 267.5 (535/2)

贷：长期股权投资——投资成本 3 000 (6 000/2)

——其他综合收益 18 (36/2)

②将原其他综合收益全部转入投资收益

借：其他综合收益 36

贷：投资收益 36

③将剩余投资转为交易性金融资产

借：交易性金融资产——成本 2 580

投资收益 20

长期股权投资——损益调整 150.5

长期股权投资减值准备 267.5

贷：长期股权投资——投资成本 3 000

——其他综合收益 18

第八章 资产减值

【单选题】甲企业于2×17年1月1日支付10 000万元货币资金取得乙企业30%的股权，能够对乙企业施加重大影响，取得投资时被投资单位的可辨认净资产公允价值为30 000万元，其中一项固定资产公允价值为600万元，账面价值为300万元，该固定资产的预计尚可使用年限为10年，预计净残值为零，按照年限平均法计提折旧；除该项固定资产外，乙企业其他可辨认资产、负债的公允价值和账面价值相同。乙企业2×17年度利润表中净利润为-1 000万元。乙企业2×17年10月5日向甲企业销售商品一批，售价为60万元，成本为40万元，至2×17年12月31日，甲企业尚未出售上述商品。

2×17年12月31日，该项长期股权投资的可收回金额为9 000万元。不考虑其他因素，

则 2×17 年 12 月 31 日该项长期股权投资应计提的减值准备金额为（ ）万元。

A.1 000

B.9 685

C.685

D.715

答案：C

解析：甲企业按权益法核算该项长期股权投资，2×17 年应确认的投资损失= $[1\,000 + (600 - 300) \div 10 + (60 - 40)] \times 30\% = 315$ （万元），2×17 年 12 月 31 日长期股权投资应计提减值准备= $(10\,000 - 315) - 9\,000 = 685$ （万元）。

【单选题】某公司采用期望现金流量法估计未来现金流量，2×17 年 A 设备在不同的经营情况下产生的现金流量分别为：该公司经营好的可能性是 40%，产生的现金流量为 2 000 万元；经营一般的可能性是 50%，产生的现金流量是 1 600 万元，经营差的可能性是 10%，产生的现金流量是 800 万元，则该公司 A 设备 2×17 年预计的现金流量为（ ）万元。

A.1 680

B.2 000

C.800

D.1 600

答案：A

解析：A 设备 2×17 年预计的现金流量

= $2\,000 \times 40\% + 1\,600 \times 50\% + 800 \times 10\% = 1\,680$ （万元）。

【单选题】2×17 年 12 月 31 日，甲公司自行研发的无形资产尚未完成，但符合资本化条件的开发项目的账面价值为 3 500 万元，预计至开发完成尚需投入 300 万元。该项目以前

未计提减值准备。由于市场出现了与其开发相类似的项目，甲公司于年末对该项目进行减值测试，经测试表明：扣除继续开发所需投入因素预计的未来现金流量现值为 2 800 万元，未扣除继续开发所需投入因素预计的未来现金流量现值为 2 950 万元。2×17 年 12 月 31 日，该项目的市场出售价格减去相关费用后的净额为 2 500 万元。甲公司于 2×17 年年末对该开发项目应确认的减值损失金额为（ ）万元。

- A.700 B.550
C.100 D.0

答案：A

解析：对于开发过程中的无形资产，企业在预计其未来现金流量时，应当考虑在建所需投入因素，所以该项目的未来现金流量现值为 2 800 万元，公允价值减去相关费用后的净额为 2 500 万元，可收回金额为 2 800 万元，所以该开发项目的应确认的减值损失=3 500-2 800=700（万元）。

【单选题】2×16 年 12 月 31 日，甲公司以银行存款 4 200 万元从二级市场购入乙公司 80% 的有表决权股份，能控制乙公司并将其作为一个资产组。合并前甲公司和乙公司不存在关联方关系。当日，乙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值均为 4 000 万元。2×17 年 12 月 31 日，甲公司在合并财务报表层面确定的乙公司按购买日公允价值持续计算的可辨认净资产的账面价值为 5 400 万元，乙公司可收回金额为 5 000 万元。甲公司合并财务报表中，2×17 年 12 月 31 日对乙公司投资产生商誉的减值损失金额为（ ）万元。

- A.125 B.1 000 C.1 650 D.0

答案：B

解析：2×16 年 12 月 31 日合并财务报表中确认的商誉=4 200-4 000×80%=1 000(万元)，乙公司完全商誉=1 000÷80%

=1 250 (万元), 2×17 年 12 月 31 日包含完全商誉的乙公司净资产账面价值=5 400+1 250=6 650 (万元), 乙公司可收回金额为 5 000 万元, 应计提减值准备=6 650-5 000=1 650 (万元), 计提减值准备首先冲减商誉 1 250 万元, 因合并财务报表中只反映归属于母公司的商誉, 所以 2×17 年 12 月 31 日对乙公司投资产生商誉的减值损失金额=1 250×80%=1 000 (万元)。

【多选题】依据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的有关规定, 下列说法中正确的有 ()。

- A. 分摊资产组的减值损失时, 首先应抵减分摊至资产组中商誉的账面价值
- B. 资产的折旧或者摊销费用的确定与资产是否计提减值准备无关
- C. 资产减值损失一经确认, 在以后会计期间不得转回
- D. 确认的资产减值损失, 在以后会计期间可以转回

答案: AC

解析: 资产减值损失确认后, 减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整, 以使该资产在剩余使用寿命内, 系统地分摊调整后的资产账面价值 (扣除预计净残值), 选项 B 错误; 资产减值准则规范的资产, 减值损失一经确认, 在以后会计期间不得转回, 选项 D 错误。

【多选题】下列各项关于资产组认定及减值处理的表述中, 正确的有 ()。

- A. 主要现金流出是否独立于其他资产或资产组是认定资产组的依据
- B. 资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式一致
- C. 资产组的认定与企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式密切相关
- D. 资产组的减值损失应当首先抵减分摊至该资产组中商誉 (如果有的话) 的账面价值

答案：BCD

解析：主要现金流入是否独立于其他资产或资产组是认定资产组的依据，选项 A 错误。

【多选题】2×16 年末，甲公司某项资产组（均为非金融长期资产）存在减值迹象，经减值测试，预计资产组的未来现金流量现值为 4 000 万元、公允价值减去处置费用后的净额为 3 900 万元；该资产组资产的账面价值为 5 500 万元，其中商誉的账面价值为 300 万元。2×17 年末，该资产组的账面价值为 3 800 万元，预计未来现金流量现值为 5 600 万元、公允价值减去处置费用后的净额为 5 000 万元。该资产组 2×16 年前未计提减值准备。不考虑其他因素。下列各项关于甲公司对该资产组减值会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A.2×17 年末资产组的账面价值为 3 800 万元
- B.2×16 年末应计提资产组减值准备 1 500 万元
- C.2×17 年末资产组中商誉的账面价值为 300 万元
- D.2×16 年末应对资产组包含的商誉计提 300 万元的减值准备

答案：ABD

解析：2×16 年计提减值前，该资产组包含商誉的账面价值是 5 500 万元，现金流量现值为 4 000 万元，公允价值减去处置费用后的净额为 3 900 万元，可收回金额为 4 000 万元，2×16 年末应确认的减值金额=5 500-4 000=1 500（万元），冲减商誉的金额为 300 万元，计提减值后商誉的账面价值为 0，资产组中其他资产减值 1 200 万元，合计减值准备金额为 1 500 万元；

选项 B 正确；商誉减值后不可以转回，2×17 年末资产组中商誉的账面价值为 0，选项 C 错误，选项 D 正确；2×17 年末资产组的账面价值为 3 800 万元，可收回金额 5 600 万元，但甲公司资产组中均为非金融长期资产，表明资产减值不可转回，故 2×17 年末资产组账面价值仍为 3 800 万元，选项 A 正确。

第九章 负债

【单选题】2×17年1月1日，某公司以融资租赁方式租入固定资产，租赁期为3年，租金总额为8300万元，其中2×17年年末应付租金3000万元，2×18年年末应付租金3000万元，2×19年年末应付租金2300万元。假定在租赁期开始日（2×17年1月1日）最低租赁付款额的现值与租赁资产公允价值均为6934.64万元，租赁内含利率为10%。不考虑其他因素，则2×17年12月31日，该项租赁应付本金余额为（ ）万元。

- A.2 090.91 B.4 628.10
- C.2 300 D.5 300

答案：B

解析：2×17 年 12 月 31 日应付本金余额（摊余成本）
 $= 6\,934.64 - (3\,000 - 6\,934.64 \times 10\%) = 4\,628.10$ （万元）。

【单选题】经相关部门批准，甲公司于2×17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1 000万份，每份面值为100元。可转换公司债券发行价格总额为100 000万元，另发生发行费用1 600万元，实际募集资金已存入银行专户。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%。下列说法中正确的是（ ）。

- A. 实际利率为 6%
- B. 实际利率为各年的票面利率
- C. 实际利率应小于 6%
- D. 实际利率应大于 6%

答案：D

解析：甲公司发行债券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%，是不考虑发行费用时计算负债公允价值的折现率，考虑发行费用后负债成分的公允价值会减

少，负债成分公允价值 $=\sum (\text{未来现金流量}/(1+\text{实际利率}))$ ，实际利率越大，折现率越小，因此，实际利率会大于6%。

【单选题】甲公司2×17年1月1日按面值发行分期付息、到期还本的公司债券100万张，另支付发行手续费25万元。该债券每张面值为100元，期限为5年，票面年利率为4%。下列会计处理中正确的是（ ）。

- A.发行公司债券时支付的手续费直接计入财务费用
- B.应付债券初始确认金额为9 975万元
- C.2×17年应确认的利息费用为400万元
- D.发行的公司债券按面值总额确认为负债

答案：B

解析：发行公司债券时支付的手续费计入应付债券的初始入账金额，选项A错误；应付债券初始确认金额 $=100 \times 100 - 25 = 9\,975$ （万元），选项B正确，选项D错误；2×17年应确认应付利息400万元（面值10 000×票面利率4%），利息费用应按期初摊余成本和实际利率计算确认，选项C错误。

【多选题】下列关于一般公司债券发行的表述中，正确的有（ ）。

- A.债券面值与实际收到的款项之间的差额，应记入“应付债券—应计利息”科目
- B.溢价或折价是债券发行企业在债券存续期间内对利息费用的一种调整
- C.溢价是企业以后各期多付利息而事先得到的补偿
- D.折价是企业以后各期少付利息而预先给予投资者的补偿

答案：BCD

解析：债券面值与实际收到的款项之间的差额，应记入“应付债券—利息调整”科目，选项A错误。

【多选题】甲上市公司(以下简称“甲公司”)于2×17年1月1日按面值发行总额为40 000万元的可转换公司债券,另支付发行费用200万元,该可转换公司债券的期限为3年,分期付息、到期还本,票面年利率为2%。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年利率为5%。已知:(P/F, 5%, 1) =0.9524; (P/F, 5%, 2) =0.9070; (P/F, 5%, 3) =0.8638。下列会计处理中正确的有()。

- A.发行可转换公司债券支付的发行费用200万元应计入当期损益
- B.可转换公司债券发行费用200万元,应当按照负债成分、权益成分各自公允价值的比例在负债成分和权益成分之间进行分摊
- C.发行可转换公司债券应确认其他权益工具3 253.09万元
- D.2×17年1月1日应付债券的账面余额为36 546.91万元

答案: BCD

解析:可转换公司债券的发行费用应当按照负债成分、权益成分各自公允价值的比例在负债成分和权益成分之间进行分摊,选项A错误,选项B正确;

不考虑交易费用情况下,甲公司2×17年1月1日负债成分的公允价值=40 000×2%×0.9524+40 000×2%×0.9070+

(40 000+40 000×2%)×0.8638=36 730.56(万元),权益成分的公允价值=40 000-36 730.56=3 269.44(万元),负债成分承担发行费用=200×36 730.56/40 000=183.65(万元),权益成分承担发行费用=200-183.65=16.35(万元),因此,考虑交易费用后,可转换公司债券负债成分的初始入账价值=36 730.56-183.65=36 546.91(万元),权益成分的初始入账价值=3 269.44-16.35=3 253.09(万元),选项C和D正确。

第十章 职工薪酬

【单选题】甲公司实行累积带薪休假制度,当年未享受的休假只可结转至下一年度。2×14

年末,甲公司因当年度管理人员未享受休假而预计了将于 2×15 年支付的职工薪酬 20 万元。

2×15 年末,该累积带薪休假尚有 40%未使用,不考虑其他因素。下列各项中,关于甲公司因其管理人员 2×15 年末未享受累积带薪休假而原多预计的 8 万元负债(应付职工薪酬)于 2×15 年的会计处理,正确的是()。

- A.不作账务处理
- B.从应付职工薪酬转出计入资本公积
- C.冲减当期的管理费用
- D.作为会计差错追溯重述上年财务报表相关项目的金额

答案: C

解析: 甲公司规定未使用的年休假只能结转下一年度,因此原 2×14 年年末预计将于 2×15 年使用的带薪休假在 2×15 年末使用的部分应当冲回,冲减当期管理费用。

【单选题】甲公司为增值税一般纳税人,甲公司共有 20 名总部管理人员。2×17 年 1 月 1 日甲公司向上述管理人员出售的住房平均每套购买价为 280 万元,出售的价格为每套 160 万元。售房协议规定,职工在取得住房后必须在该公司服务满 10 年(含 2×17 年 1 月),若职工提前离职,则将剩余年限对应的差价补回给公司。2×17 年 7 月 15 日甲公司将本公司生产的笔记本电脑作为福利发放给上述管理人员,每人一台。每台电脑的成本为 3.6 万元,未计提存货跌价准备,每台售价为 4 万元。假定甲公司采用直线法摊销长期待摊费用,不考虑增值税等相关税费。甲公司 2×17 年因上述事项计入管理费用的金额为()万元。

- A.880
- B.240
- C.333.6
- D.320

答案：D

解析：甲公司 2×17 年因上述事项计入管理费用的金额 = $(280 \times 20 - 160 \times 20) \div 10 + 20 \times 4 = 320$ (万元)。

【单选题】对于企业实施的职工内部退休计划，企业拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等，下列会计处理中正确的是（ ）。

- A.确认为其他应付款，一次计入当期管理费用
- B.在职工内退后各期分期确认管理费用
- C.确认为预计负债，一次计入当期管理费用
- D.将未来支付金额的现值计入管理费用

答案：C

解析：由于内退职工不再为企业带来经济利益，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间，企业拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等，确认为预计负债，但因与职工相关，故应通过“应付职工薪酬”科目核算，并一次计入当期管理费用，不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费而产生的义务。

第十一章 借款费用

【单选题】某企业于 2×16 年 1 月 1 日从银行取得一笔专门借款 600 万元用于固定资产的建造，年利率为 8%，期限为两年。至 2×17 年 1 月 1 日该固定资产建造已发生资产支出 600 万元，该企业于 2×17 年 1 月 1 日从银行另取得一笔 1 年期一般借款 300 万元，年利率为 6%，借入款项存入银行。工程预计于 2×17 年年底达到预定可使用状态。2×17 年 2 月 1 日用银行存款支付工程价款 150 万元，2×17 年 10 月 1 日用银行存款支付工程价款 150 万元。工程项目于 2×17 年 4 月 1 日至 2×17 年 7 月 31 日发生非正常中断，2×17 年 8 月 1 日工程恢复施工，2×17 年年末工程完工，建造固定资产达到预定可使用状态。

假定工程建造期间企业只有上述一笔一般借款，则该企业 2×17 年借款费用资本化金额为

() 万元。

A.7.5

B.32

C.95

D.39.5

答案：D

解析：2×17 年专门借款资本化期间为 8 个月，专门借款利息资本化金额=600×8%×

8/12=32 (万元)；一般借款资本化期间为 7 个月 (2 月 1 日至 3 月 31 日，8 月 1 日至 12

月 31 日)，一般借款资本化金额=150×7/12×6%+150×3/12×6%=7.5 (万元)。2×17 年

借款费用的资本化金额=32+7.5=39.5 (万元)。

【单选题】甲公司于 2×17 年 7 月 1 日正式动工兴建一栋办公楼，工期预计为 2 年，工程

采用出包方式，甲公司分别于 2×17 年 7 月 1 日和 10 月 1 日支付工程进度款 1 000 万元

和 2 000 万元。甲公司为建造办公楼占用了两笔一般借款：(1) 2×16 年 8 月 1 日向某商

业银行借入长期借款 1 000 万元，期限为 3 年，年利率为 6%，按年支付利息，到期还本；

(2) 2×16 年 1 月 1 日按面值发行公司债券 10 000 万元，期限为 3 年，票面年利率为 8%，

每年年末支付利息，到期还本。甲公司上述一般借款 2×17 年计入财务费用的金额是 ()

万元。

A.1 000

B.78.2

C.781.8

D.860

答案：C

解析：所占用一般借款的资本化率= (1 000×6%+

10 000×8%) / (1 000+10 000) ×100%=7.82%，所占用一般借款本金加权平均数=1 000

$\times 6/12 + 2\,000 \times 3/12 = 1\,000$ (万元), 一般借款应予资本化的金额 $= 1\,000 \times 7.82\% = 78.2$

(万元), 2×17 年计入财务费用的金额 $= (1\,000 \times 6\% +$

$10\,000 \times 8\%) - 78.2 = 781.8$ (万元)。

【多选题】下列关于资本化的表述中, 正确的有 ()。

A. 开发阶段支出应当全部资本化计入无形资产成本

B. 在建项目占用一般借款的, 其借款利息可以资本化

C. 房地产开发企业应将用于项目开发的借款费用资本化计入开发成本

D. 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的, 企业应当根据累计资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率, 计算确定一般借款应予资本化的利息金额

答案: BC

解析: 开发阶段支出符合资本化条件的计入无形资产成本, 不符合资本化条件的计入当期损益, 选项 A 错误; 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的, 企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率, 计算确定一般借款应予资本化的利息金额, 选项 D 错误。

【综合题】甲股份有限公司 (以下简称 “甲公司”) 拟自建一条生产线, 与该生产线建造相关的情况如下:

其他资料:

本题中不考虑所得税等相关税费以及其他因素。

$(P/A, 5\%, 3) = 2.7232, (P/A, 6\%, 3) = 2.6730,$

$(P/A, 7\%, 3) = 2.6243, (P/F, 5\%, 3) = 0.8638,$

$(P/F, 6\%, 3) = 0.8396, (P/F, 7\%, 3) = 0.8163。$

(1) 20×2 年 1 月 2 日, 甲公司发行公司债券, 专门筹集生产线建设资金。该公司债券为

3 年期分期付息、到期还本债券，面值总额为 3 000 万元，票面年利率为 5%，发行价格为 3 069.75 万元，另在发行过程中支付中介机构佣金 150 万元，实际募集资金净额为 2 919.75 万元。

(2) 甲公司除上述所发行公司债券外，还存在两笔流动资金借款：一笔于 20×1 年 10 月 1 日借入，本金为 2 000 万元，年利率为 6%，期限为 2 年；另一笔于 20×1 年 12 月 1 日借入，本金为 3 000 万元，年利率为 7%，期限为 1 年 6 个月。

(3) 生产线建设工程于 20×2 年 1 月 2 日开工，采用外包方式进行，预计工期 1 年。有关建造支出情况如下：

20×2 年 1 月 2 日，支付建造商 1 000 万元；

20×2 年 5 月 1 日，支付建造商 1 600 万元；

20×2 年 8 月 1 日，支付建造商 1 400 万元。

(4) 20×2 年 9 月 1 日，生产线建设工程出现人员伤亡事故，被当地安监部门责令停工整改，至 20×2 年 12 月底整改完毕。工程于 20×3 年 1 月 1 日恢复建造，当日向建造商支付工程款 1 200 万元。建设工程于 20×3 年 3 月 31 日完成，并经有关部门验收，试生产出合格产品。为帮助职工正确操作使用新建生产线，甲公司自 20×3 年 3 月 31 日起对一线员工进行培训，至 4 月 30 日结束，共发生培训费用 120 万元。该生产线自 20×3 年 5 月 1 日起实际投入使用。

(5) 甲公司将闲置专门借款资金投资固定收益理财产品，月收益率为 0.5%。

要求：

(1) 确定甲公司生产线建设工程借款费用的资本化期间，并说明理由。

(2) 计算甲公司发行公司债券的实际利率，并编制发行债券的会计分录。

(3) 分别计算甲公司 20×2 年专门借款、一般借款利息应予资本化的金额，并对生产线建

造工程进行会计处理。

(4) 分别计算甲公司 20×3 年专门借款、一般借款利息应予资本化的金额，并对生产线建造工程进行会计处理，编制结转固定资产的会计分录。(答案中的金额单位用万元表示)

答案：(1) 资本化期间：20×2 年 1 月 2 日至 20×2 年 8 月 31 日 (20×2 年 9 月 1 日至 20×2 年 12 月 31 日期间借款费用暂停资本化) 及 20×3 年 1 月 1 日至 20×3 年 3 月 31 日。

理由：20×2 年 1 月 2 日资产支出已经发生、借款费用已经发生、有关建造活动也已经开始，符合借款费用开始资本化的条件。

20×2 年 9 月 1 日至 20×2 年 12 月 31 日期间因人员伤亡事故停工且停工时间连续超过 3 个月，应暂停资本化。

20×3 年 3 月 31 日试生产出合格产品，已达到预定可使用状态，应停止借款费用资本化。

(2) 采用插值法计算实际利率，假设实际利率为 6%，则该债券预计未来现金流量的现值 $= 3\,000 \times 5\% \times (P/A, 6\%, 3) + 3\,000 \times (P/F, 6\%, 3) = 150 \times 2.6730 + 3\,000 \times 0.8396 = 2\,919.75$ (万元)，与该应付债券的初始入账金额相等，因此该债券的实际利率为 6%。

借：银行存款 2 919.75 (3 069.75-150)

应付债券——利息调整 80.25

贷：应付债券——面值 3 000

(3) 应付债券 20×2 年利息费用 $= 2\,919.75 \times 6\% = 175.19$ (万元)；

20×2 年用于短期投资取得的收益 $= (2\,919.75 - 1\,000) \times 0.5\% \times 4 + (2\,919.75 - 1\,000 - 1\,600) \times 0.5\% \times 3 = 43.19$ (万元)；

专门借款利息资本化金额 $= 2\,919.75 \times 6\% \times 8/12 - 43.19 = 73.60$ (万元)；

一般借款平均资本化率 $= (2\,000 \times 6\% + 3\,000 \times 7\%) /$

$$(2\,000 \times 12/12 + 3\,000 \times 12/12) \times 100\% = 6.6\%;$$

至 20×2 年 8 月 1 日，发生建造支出=1 000+1 600+

1 400=4 000 (万元)，1 月 1 日和 5 月 1 日发生的支出占用的均为专门借款，8 月 1 日支出占用一般借款=4 000-

2 919.75=1 080.25 (万元)；一般借款利息资本化金额=1 080.25×6.6%×1/12=5.94 (万元)。

借：在建工程 4 000

贷：银行存款 4 000

借：在建工程 73.60

应收利息（或银行存款） 43.19

财务费用 58.40 (2 919.75×6%×4/12)

贷：应付利息 150 (3 000×5%)

应付债券——利息调整 25.19 (175.19-150)

借：在建工程 5.94

贷：应付利息 5.94

(4) 20×3 年专门借款利息资本化金额= (2 919.75+25.19) ×6%×3/12=44.17 (万元)；

20×3 年甲公司占用的仍为这两笔一般借款，则 20×3 年一般借款平均资本化率与 20×2 年相同，为 6.6%；

20×3 年所占用一般借款本金加权平均数= (1 000+

1 600+ 1 400+1 200-2 919.75) ×3/12=570.06 (万元)；

20×3 年一般借款利息资本化金额=570.06×6.6%=37.62 (万元)；

【提示】因建造工程于 20×3 年 3 月 31 日完工时，两笔一般借款尚未到期，所以 20×3 年

可以沿用上一年度的一般借款平均资本化率不需要重新计算。

20×3 年借款费用资本化金额=44.17+37.62=81.79 (万元)。

借：在建工程 1 200

贷：银行存款 1 200

借：在建工程 44.17

贷：应付利息 37.50 (3 000×5%×3/12)

应付债券——利息调整 6.67

借：在建工程 37.62

贷：应付利息 37.62

借：固定资产 5 361.33

贷：在建工程 5 361.33 (4079.54+1200+44.17+37.62)

第十二章 股份支付

【单选题】2×16 年 1 月 1 日，B 公司为其 100 名中层以上管理人员每人授予 20 万份现金股票增值权，根据股份支付协议规定，这些人员从 2×16 年 1 月 1 日起必须在该公司连续服务满 4 年，即可按照当时股价的增长幅度获得现金，该现金股票增值权应在 2×20 年 12 月 31 日之前行使完毕。2×16 年 12 月 31 日因该股份支付确认的“应付职工薪酬”科目贷方余额为 2 000 万元。2×17 年 12 月 31 日每份现金股票增值权的公允价值为 5 元，至 2×17 年年末有 20 名管理人员离开 B 公司，B 公司估计未来 2 年还将有 10 名管理人员离开；则 2×17 年 12 月 31 日 B 公司因该股份支付确认的“应付职工薪酬”科目贷方余额为 () 万元。

A.1 750

B.750

C.3 500

D.1 500

答案：C

解析：2×17 年 12 月 31 日 B 公司“应付职工薪酬”科目贷方余额= $(100-20-10) \times 20 \times 5 \times 2/4 = 3\,500$ (万元)。

【单选题】2×16 年 1 月 1 日，甲公司向其 100 名高管人员每人授予 2 万份股票期权，根据股份支付协议规定，这些人员自被授予股票期权之日起在甲公司连续服务满 2 年，每人即可按每股 6 元的价格购买甲公司 2 万股普通股股票（每股面值 1 元）。该股票期权在授予日的公允价值为每份 12 元。2×17 年 10 月 20 日，甲公司从二级市场以每股 15 元的价格回购本公司普通股股票 200 万股，拟用于高管人员股权激励。在等待期内，甲公司没有高管人员离职。2×17 年 12 月 31 日，甲公司高管人员全部行权，当日甲公司普通股市场价格为每股 16 元。2×17 年 12 月 31 日，甲公司因高管人员行权应确认的“资本公积—股本溢价”科目的金额为（ ）万元。

A.1 000

B.400

C.600

D.3 400

答案：C

解析：甲公司因高管人员行权收到的款项= $100 \times 2 \times 6 = 1\,200$ (万元)，冲减在等待期内累计确认的“资本公积——其他资本公积”科目的金额= $100 \times 2 \times 12 = 2\,400$ (万元)，冲减的库存股金额= $200 \times 15 = 3\,000$ (万元)，故行权时甲公司应确认的“资本公积——股本溢价”科目的金额= $1\,200 + 2\,400 - 3\,000 = 600$ (万元)。

【多选题】甲公司为母公司，其所控制的企业集团内 2×17 年发生以下与股份支付相关的交易或事项：(1) 甲公司与其子公司（乙公司）高管签订协议，授予乙公司高管 100 万份股票期权，待满足行权条件时，乙公司高管可以每股 4 元的价格自甲公司购买乙公司股票；(2)

乙公司授予其研发人员 20 万份现金股票增值权，这些研发人员在乙公司连续服务满 2 年，即可按照乙公司股价的增值幅度获得现金；

(3) 乙公司自市场回购本公司股票 100 万股，并与销售人员签订协议，如未来 3 年销售业绩达标，销售人员将无偿取得该部分股票；(4) 乙公司向丁公司发行 500 万股本公司股票，作为支付丁公司为乙公司提供咨询服务的价款。不考虑其他因素，下列各项中，乙公司应当作为以权益结算的股份支付的有 ()。

- A.乙公司与本公司研发人员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.乙公司高管与甲公司签订的股份支付协议
- D.乙公司以定向发行本公司股票取得咨询服务的协议

答案：BCD

解析：乙公司授予本公司研发人员的现金股票增值权属于以现金结算的股份支付，选项 A 错误；乙公司回购本公司股票授予本公司销售人员和以定向发行本公司股票取得丁公司咨询服务，属于以权益结算的股份支付，选项 B 和 D 正确；甲公司授予乙公司高管股票期权，乙公司无结算义务，应当作为以权益结算的股份支付处理，选项 C 正确。

【多选题】关于企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理，下列说法中正确的有 ()。

- A.结算企业是接受服务企业的投资者的，结算企业若以其本身权益工具结算的，应在其个别财务报表中按授予日权益工具的公允价值确认长期股权投资和股本
- B.结算企业是接受服务企业的投资者的，若不是以其本身权益工具而是以集团内其他企业的权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为以现金结算的股份支付处理
- C.接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付

交易作为以权益结算的股份支付处理

D.接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的, 应将
该股份支付交易作为以现金结算的股份支付处理

答案: BCD

解析: 结算企业是接受服务企业的投资者且以其本身权益工具结算的, 结算企业应当按照授予日权益工具的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资, 同时确认资本公积 (其他资本公积), 选项 A 错误。

【综合题】甲股份有限公司 (以下简称 “甲公司”) 于 20×3 年开始对高管人员进行股权激励。具体情况如下:

(1) 20×3 年 1 月 2 日, 甲公司与 50 名高管人员签订股权激励协议并经股东大会批准。

协议约定: 甲公司向每名高管授予 120 000 份股票期权, 每份期权于到期日可以 8 元/股的价格购买甲公司 1 股普通股。该股票期权自股权激励协议签订之日起 3 年内分三期平均行权, 即该股份支付协议包括等待期分别为 1 年、2 年和 3 年的三项股份支付安排:

20×3 年年末甲公司实现的净利润较上一年度增长 8% (含 8%) 以上, 在职的高管人员持有的股票期权中每人可行权 40 000 份; 20×4 年年末, 如果甲公司 20×3、20×4 连续两年实现的净利润增长率达到 8% (含 8%) 以上, 在职的高管人员持有的股票期权中每人可行权 40 000 份; 20×5 年末, 如果甲公司连续三年实现的净利润增长率达到 8% (含 8%) 以上, 则高管人员持有的剩余股票期权可以行权。当日甲公司估计授予高管人员的股票期权公允价值为 5 元/份。

(2) 20×3 年, 甲公司实现净利润 12 000 万元, 较 20×2 年增长 9%, 预计股份支付剩余等待期内净利润仍能够以同等速度增长。20×3 年甲公司普通股平均市场价格为 12 元/股。

20×3 年 12 月 31 日, 甲公司的授予股票期权的公允价值为 4.5 元/份。20×3 年, 与甲公

司签订了股权激励协议的高管人员没有离职，预计后续期间也不会离职。

(3) 20×4 年，甲公司 50 名高管人员将至 20×3 年年末到期可行权的股票期权全部行权。

20×4 年，甲公司实现净利润 13 200 万元，较 20×3 年增长 10%。20×4 年没有高管人员离职，预计后续期间也不会离职。20×4 年 12 月 31 日，甲公司所授予股票期权的公允价值为 3.5 元/份。

其他有关资料：甲公司 20×3 年 1 月 1 日发行在外普通股为 5 000 万股，假定各报告期末发生其他影响发行在外普通股股数变动的事项，且公司不存在除普通股外其他权益工具。不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 确定甲公司该项股份支付的授予日。计算甲公司 20×3 年、20×4 年就该股份支付应确认的费用金额，并编制相关会计分录。

(2) 编制甲公司高管人员 20×4 年就该股份支付行权的会计分录。

(3) 计算甲公司 20×3 年基本每股收益。

答案：

(1) 授予日：20×3 年 1 月 2 日。因为甲公司与高管人员在当日签订了股权激励协议并经股东大会批准。

20×3 年，甲公司应确认的管理费用= $(50 \times 40\,000 \times 5 \times 1/1 + 50 \times 40\,000 \times 5 \times 1/2 + 50 \times 40\,000 \times 5 \times 1/3) / 10\,000$
=1 833.33 (万元)；

相关会计分录为：

借：管理费用 1 833.33

贷：资本公积——其他资本公积 1 833.33

20×4 年, 甲公司应确认的管理费用= $(50 \times 40000 \times 5 \times 1/1 + 50 \times 40000 \times 5 \times 2/2 + 50 \times 40000 \times 5 \times 2/3) / 10000 - 1833.33 = 833.34$ (万元);

相关会计分录为:

借: 管理费用 833.34

贷: 资本公积——其他资本公积 833.34

(2) 因职工行权增加的股本= $50 \times 40000 / 10000 \times 1$

=200 (万元), 确认的资本公积—股本溢价金额

= $(50 \times 40000 \times 5 \times 1/1 + 50 \times 40000 \times 8) / 10000 - 200$

=2400 (万元)

借: 银行存款 1600

($50 \times 40000 \times 8 / 10000$)

资本公积——其他资本公积 1000

($50 \times 40000 \times 5 / 10000$)

贷: 股本 200

资本公积——股本溢价 2400

(3) 甲公司 20×3 年的基本每股收益= $12000 / 5000 = 2.4$ (元/股)。

【提示】本题可以将股份支付理解为等待期分别为 1 年、2 年、3 年的三个子股份支付安排, 分别进行会计处理。