

2018 年度注册会计师全国统一考试
《会计》模拟试卷（3）

一、单项选择题（本题型共 12 小题，每小题 2 分，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你认为正确的答案，用鼠标点击相应的选项。）

1. 甲公司为加工制造企业，其发生的下列业务或事项中，不应计入存货成本的是（ ）。

- A. 季节性和修理期间的停工损失
- B. 在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用
- C. 因自然灾害毁损的直接材料
- D. 采购商品过程中发生的运输费

2. 下列各项中，应作为企业无形资产的是（ ）。

- A. 吸收合并产生的商誉
- B. 持有的以备增值后转让的土地使用权
- C. 企业经营租入的商标使用权
- D. 内部研究开发达到预定可使用状态的非专利技术

3. 2017 年 3 月 30 日，甲公司以增发 1 000 万股本公司普通股股票和一批货物为对价，取得乙公司 60% 的股权，当日取得对乙公司的控制权。其中，所发行普通股面值为每股 1 元，公允价值为每股 6 元。用作对价的货物账面价值为 800 万元，公允价值为 1 000 万元。当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 12 000 万元。甲公司和乙公司在合并前不存在任何关联方关系。为增发股份，甲公司支付证券承销机构手续费 300 万元，为取得该项投资，支付审计费、评估费 30 万元。不考虑增值税等其他因素，甲公司取得该项长期股权投资的初始投资成本是（ ）。

- A. 7 000 万元
- B. 7 030 万元
- C. 7 200 万元
- D. 7 300 万元

4. 关于套期关系再平衡，下列表述中错误的是（ ）。

- A. 企业在套期关系再平衡时，应更新套期关系的书面文件
- B. 是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的数量进行调整
- C. 是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的金额进行调整
- D. 企业在套期关系再平衡时，应确认套期关系调整前的套期无效部分，并更新在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生原因的分析

5. 下列关于合同中存在重大融资成分处理的叙述中，不正确的是（ ）。

- A. 企业应当按照假定客户在取得商品控制权时以现金支付的应付金额确定交易价格
- B. 企业应当按照假定客户在取得商品控制权时以应付金额的现值确定交易价格
- C. 该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销
- D. 合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分

6. 甲公司为扩大生产于 2017 年 1 月 1 日开始建造一栋厂房，预计工期为 3 年。甲公司为建造厂房占用的借款包括一笔专门借款和两笔一般借款：（1）2016 年 12 月 1 日，为建造厂房，以面值发行公司债券，面值为 2 000 万元，票面利率为 4%；（2）2016 年 7 月 1 日借入一般借款 3 000 万元，期限为 3 年，利率为 6%；（3）2017 年 1 月 1 日借入一般借款 2 000 万元，期限为 2 年，利率为 5%。甲公司 2017 年有关建造支付情况如下：1 月 1 日，支付工程款 1 000 万元；3 月 31 日，支付工程款 1 500 万元；6 月 30 日，支付工程款 1 800 万元。甲公司将闲置专门借款存入银行的月收益率为 0.5%。不考虑其他因素，2017 年甲公司该生

产线建造工程应予以资本化的借款利息费用是（ ）。

- A. 136.4 万元
- B. 151.4 万元
- C. 345 万元
- D. 360 万元

7. 企业发生的下列交易或事项中，影响发生当期营业利润的是（ ）。

- A. 存货发生非常损失
- B. 债务重组收益
- C. 因存货减值而确认的递延所得税资产
- D. 为重组发生的强制遣散费

8. 甲公司应收乙公司货款 1 500 万元，因乙公司财务困难到期未予偿付，2017 年 6 月 12 日，双方签订债务重组协议，约定乙公司以 100 件自产产品抵偿该债务。乙公司抵债资产的市场价格为 10 万元/件（不含增值税），成本为 8 万元/件。6 月 30 日，乙公司将抵债资产运抵甲公司并向甲公司开具了增值税专用发票。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。甲公司对该项债权已计提坏账准备 200 万元。不考虑其他因素，下列关于该项债务重组的说法中，不正确的是（ ）。

- A. 甲公司应确认债务重组损失 130 万元
- B. 乙公司应确认债务重组收益 330 万元
- C. 该事项对乙公司 2017 年营业利润的影响金额为 530 万元
- D. 该事项对乙公司 2017 年利润总额的影响金额为 530 万元

9. 不考虑其他因素，下列单位和个人中不属于甲公司关联方的是（ ）。

- A. 甲公司合营企业的另一合营方
- B. 与甲公司同受一方共同控制的乙公司
- C. 持有甲公司 10%的股权且向甲公司派有一名董事的股东
- D. 甲公司控股股东的妻子

10. 下列关于经营租赁承租人的会计处理的说法中，正确的是（ ）。

- A. 承租人应将租入资产作为自有资产核算
- B. 租赁过程中发生的初始直接费用应计入租金总额在租赁期内分摊
- C. 出租人承担了承租人某些费用的，承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用金额在租赁期内分摊
- D. 在出租人提供了免租期的情况下，应将租金总额在扣除免租期后的期间内分摊

11. 下列事项中，属于会计估计变更的是（ ）。

- A. 所得税核算方法由应付税款法变更为资产负债表债务法
- B. 投资性房地产的后续计量由成本模式改为公允价值模式
- C. 根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》，原纳入合并范围的子公司现改为不纳入合并范围
- D. 因或有事项确认的预计负债根据最新证据由 80 万元调整为 100 万元

12. 甲公司于 2017 年 5 月支付 3000 万元购入非关联方乙公司 90%有表决权资本，控制了乙公司。2017 年末，甲公司持有的乙公司股权未出现减值迹象，没有计提减值准备。

2018 年 3 月，由于公司战略发生变化，甲公司管理层作出决议，将在一年内出售乙公司。当月末，甲公司与 A 公司签订股权转让协议，甲公司将其持有的乙公司 90%股权以 2870 万元转让给 A 公司，股权转让手续将在 1 年内完成。甲公司于 3 月末将该股权转让转入持有待售类别，假设预计出售费用为 12 万元，则 3 月末甲公司资产负债表中“持有待售资产”项目金额为（ ）万元。

- A. 3000
- B. 2870
- C. 2858
- D. 2988

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，用鼠标点击相应的选项。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. 下列关于反向购买合并财务报表编制的说法中, 正确的有 ()。

- A. 反向购买后, 法律上的母公司应当编制合并报表
- B. 合并财务报表中, 法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量
- C. 合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上母公司在合并前的金额
- D. 合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息

2. 甲公司 2017 年发生与现金流量相关的交易或事项包括: (1) 销售 A 产品收到现金 4 000 万元; (2) 支付融资租入固定资产租金 500 万元; (3) 取得对联营企业投资支付现金 100 万元; (4) 发行股票收到现金 3 000 万元; (5) 取得投资性房地产租金收入 100 万元; (6) 支付在建工程人员工资 200 万元。不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司 2017 年现金流量相关的表述中, 正确的有 ()。

- A. 经营活动现金流出 200 万元
- B. 经营活动现金流入 4 100 万元
- C. 筹资活动现金流量净额为 2 500 万元
- D. 投资活动现金流量净额为-100 万元

3. 甲公司 2017 年 12 月 30 日以银行存款 4 000 万元购入乙公司 60% 的股权, 能够对乙公司实施控制。2017 年 12 月 30 日乙公司可辨认净资产公允价值(与账面价值相同)为 6 000 万元。2019 年 6 月 30 日, 甲公司以银行存款 300 万元及一项公允价值为 800 万元的无形资产再次取得乙公司 10% 的股权。甲公司付出该项无形资产的账面价值为 600 万元。2019 年 6 月 30 日, 乙公司可辨认净资产公允价值为 7 200 万元。2017 年 12 月 30 日至 2019 年 6 月 30 日期间, 乙公司共实现净利润 1 500 万元, 分配现金股利 500 万元, 实现其他综合收益 600 万元。甲公司和乙公司在合并前不存在任何关联方关系。不考虑其他因素, 下列关于甲公司 2019 年 6 月 30 日的处理中, 正确的有 ()。

- A. 甲公司个别报表确认增加长期股权投资初始投资成本 900 万元
- B. 甲公司合并报表中列示的商誉为 780 万元
- C. 甲公司合并报表应调减资本公积 340 万元
- D. 甲公司合并报表应列示的少数股东权益为 2 280 万元

4. 甲公司 2017 年财务报表于 2018 年 4 月 10 日对外报出。假定其 2018 年发生的下列有关事项均具有重要性, 甲公司不应据以调整 2017 年财务报表的有 ()。

- A. 3 月 30 日, 甲公司董事局提出现金股利 1 000 万元的分配方案
- B. 4 月 5 日, 甲公司发现上年一项重大会计差错, 导致虚增净利润 100 万元
- C. 4 月 15 日, 甲公司上年销售的商品发生销售退回 100 件
- D. 5 月 1 日, 甲公司因自然灾害造成重大损失 200 万元

5. 下列关于收入确认和计量的说法中, 正确的有 ()。

- A. 企业应当在履行了合同中的履约义务, 即在客户取得相关商品控制权时确认收入
- B. 企业向客户转让可明确区分商品的承诺, 应作为单项履约义务
- C. 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益, 应按时点确认收入
- D. 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务的, 回购价格不低于原售价的, 应当视为租赁交易

6. 甲公司 2017 年自财政及税务部门取得以下款项: (1) 3 月 10 日, 因企业生产的产品适用增值税先征后返政策, 收到退还的增值税税款 240 万元; (2) 6 月 20 日, 取得国家环保项目支持资金 2 000 万元, 用于购置环保设施, 相关资产于 9 月 30 日达到预定可使用状态并投入使用, 预计使用 20 年, 采用年限平均法计提折旧; (3) 12 月 30 日, 收到战略性新兴产业补贴 5 000 万元, 该项目至取得补贴款时已发生研发支出 2 800 万元, 预计项目结束仍将发生 2 200 万元。不考虑其他因素, 下列关于甲公司 2017 年对政府补助相关的会计

处理中，正确的有（ ）。

- A. 当期应计入损益的政府补助是 3 090 万元
- B. 当期取得与收益相关的政府补助是 5 240 万元
- C. 当期取得与资产相关的政府补助是 2 000 万元
- D. 2017 年 12 月 31 日因政府补助确认的递延收益余额为 4 175 万元

7. 甲公司为母公司，乙公司为其子公司，甲公司所控制的企业集团内 2017 年发生以下与股份支付相关的交易或事项：（1）甲公司授予乙公司研发人员 100 万份现金股票增值权，协议约定，这些研发人员在乙公司连续服务 2 年，即可按照甲公司股价的增长幅度获得现金；（2）乙公司授予其销售人员 200 万份股票期权，约定相关人员在未来 3 年达到销售增长业绩时即可以无偿获得乙公司股票；（3）乙公司授予其子公司（丙公司）管理人员 50 万份股票期权，这些人员在满足相应条件时，可以自乙公司以每股 3 元购入丙公司股票；（4）乙公司向丁公司发行股票 100 万股，作为支付丁公司为乙公司提供服务的价款。不考虑其他因素，下列各项中，乙公司应作为以权益结算的股份支付的有（ ）。

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

8. 甲公司 2017 年 12 月 31 日持有的下列资产、负债中，应当作为 2017 年资产负债表中流动性项目列报的有（ ）。

- A. 已签订转让协议，将于 2018 年 3 月出售的账面价值为 400 万元的固定资产
- B. 将于 2018 年 10 月偿还的长期应付款 1 000 万元
- C. 因以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动确认的递延所得税负债 100 万元，该项以公允价值计量且变动计入其他综合的金融资产预计 2018 年 6 月处置
- D. 到期日为 2018 年 8 月 1 日的长期借款 2 000 万元，甲公司不能将该项借款自主展期，但在 2017 年资产负债表日后事项期间已签订展期一年的协议

9. 甲公司 2017 年取得乙公司 30% 的股权投资，对乙公司具有重大影响。甲、乙公司 2017 年发生的下列交易或事项中，不影响甲公司 2017 年个别报表营业利润的有（ ）。

- A. 甲公司取得乙公司股权初始投资成本小于应享有乙公司可辨认净资产份额的差额
- B. 乙公司 2017 年年末确认以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值变动收益
- C. 甲公司将一项成本为 100 万元的货物以 120 万元销售给乙公司作为固定资产核算
- D. 乙公司股东大会通过发放现金股利的议案

10. 按照企业会计准则的规定，下列各项中，属于非货币性资产交换的有（ ）。

- A. 以专利权换取不具有控制权的股权投资
- B. 以以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产股票投资换取土地使用权
- C. 以应收票据换取机器设备
- D. 以自产产品换取修理服务

三、计算分析题（本题型共 2 小题 20 分。其中一道小题可以选用中文或英文解答，请仔细阅读答题要求。如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分。本题型最高得分为 25 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. 考核长期股权投资+所得税（本小题 6 分，可以选用中文或英文解答，如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分，最高得分为 11 分）

甲公司 2017 年实现利润总额 5 000 万元，2017 年度发生的部分交易或事项如下：

(1) 2 月 30 日，甲公司以银行存款 1 800 万元取得乙公司 80% 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公允价值（与账面价值相同）为 2 000 万元。税法规定，乙公司资产、负债的计税基础与原账面价值相同。

(2) 7 月 1 日，甲公司以银行存款 2 500 万元取得丙公司 30% 的股权，能够对丙公司实施重大影响，甲公司和丙公司在投资前无任何关联方关系。投资当日，丙公司可辨认净资产公允价值为 9 000 万元（等于账面价值）。丙公司 2017 年下半年实现净利润 1 000 万元，其他综合收益 500 万元，无其他所有者权益变动事项。甲公司不打算长期持有对丙公司投资。税法规定，长期股权投资的计税基础为其初始投资成本。

(3) 甲公司 2016 年度发生净亏损 1 000 万元，以前年度无亏损事项。税法规定，企业发生的亏损，在以后 5 个纳税年度可以税前扣除。

其他有关资料：甲公司适用的所得税税率为 25%；本题不考虑中期财务报告的影响；除上述差异外，甲公司 2017 年未发生其他纳税调整事项，递延所得税资产和负债无期初余额。假定甲公司在未来期间能产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异形成的所得税影响。

要求：

(1) 计算甲公司取得乙公司股权应在合并报表中确认的商誉金额及商誉的计税基础，判断是否需要确认递延所得税并说明理由。

(2) 计算 2017 年 12 月 31 日甲公司持有丙公司股权的账面价值、计税基础，判断是否需要确认递延所得税，如需确认，计算应确认的递延所得税金额。

(3) 计算甲公司 2017 年应交所得税和所得税费用，并编制确认所得税费用相关的会计分录。

2. 考核权益结算股份支付+可转债+交易性金融资产+每股收益（本题 14 分。）

甲公司 2017 年发生的部分交易或事项如下：

(1) 2017 年 4 月 1 日，甲公司向其 8 名高级管理人员每人授予 20 万份认股权证，等待期为 3 年，每份认股权证可在 2020 年 4 月 1 日以每股 4 元的价格购入甲公司一股普通股股票。该认股权证无其他可行权条件。授予日，甲公司股票的每股市价为 7 元，每份认股权证的公允价值为 3 元。2017 年甲公司无高管人员离职，预计未来期间不会有高管人员离职。甲公司股票 2017 年的平均市价为每股 6 元，自 2017 年 4 月 1 日至 12 月 31 日的平均市价为每股 8 元。2017 年 12 月 31 日，每份认股权证的公允价值为 5 元。

(2) 2017 年 9 月 1 日，甲公司按面值发行 5 年期可转换公司债券 100 万份，每份面值 100 元，票面年利率 6%，利息从发行次年开始于每年的 8 月 31 日支付。可转换公司债券持有人有权在持有债券 1 年以后按照每份债券兑换 6 股甲公司普通股股票的比例转股。债券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 8%。

(3) 2017 年 10 月 1 日甲公司以银行存款 620 万元自二级市场上购入乙公司普通股 200 万股，购买价款中包含乙公司已宣告但尚未发放的现金股利每股 0.1 元，甲公司另支付交易费用 10 万元，甲公司取得股权后对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响并打算近期出售该股票。有关现金股利于 2017 年 10 月 20 日收到。2017 年 12 月 31 日，乙公司股票的收盘价为每股 5 元。

(4) 甲公司 2016 年全年发行在外的普通股均为 1 000 万股，不存在具有稀释性的潜在普通股。甲公司 2016 年归属于普通股股东的净利润为 3 000 万元，2017 年归属于普通股股东的净利润为 4 000 万元。2017 年 11 月 20 日，甲公司股东大会决议每 10 股发放 2 股股票股利，2017 年 11 月 30 日，股票股利实际发放，甲公司办理完毕相关手续。之后发行在外普通股数量均为 1 200 万股。

(5) 其他资料： $(P/A, 6\%, 5) = 4.2124$ ； $(P/A, 8\%, 5) = 3.9927$ ； $(P/F, 6\%, 5) = 0.7473$ ； $(P/F, 8\%, 5) = 0.6806$ 。

不考虑所得税费用等相关税费及其他因素的影响。

要求：

(1) 根据资料(1)，判断股份支付的类型，计算甲公司 2017 年应确认的成本费用金额。

(2) 根据资料(2)，说明甲公司对可转换公司债券应进行的会计处理，编制甲公司 2017 年与可转换公司债券相关的会计分录，计算 2017 年 12 月 31 日与可转换公司债券相关的负债的账面价值。

(3) 根据资料(3)，说明甲公司取得乙公司应划分的资产类型并说明理由，计算甲公司取得乙公司投资的初始入账金额并编制甲公司 2017 年与该项投资相关的会计分录。

(4) 根据资料(1)至资料(4)，确定甲公司 2017 年在计算稀释每股收益时应考虑的稀释性潜在普通股并说明理由；计算甲公司 2017 年度财务报表中应列报的本年度和上年度的基本每股收益、稀释每股收益。

四、综合题（本题型共 2 小题 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。）

1. 考核非同一控制下企业合并+合并报表编制（本题 18 分。）

甲上市公司（以下简称“甲公司”）2017 年至 2018 年发生的与股权投资相关的交易或事项如下：

(1) 2017 年 3 月 1 日，甲公司公告购买乙公司 80% 的股权。购买合同约定，以 2017 年 1 月 31 日经评估确定的乙公司净资产公允价值 60 000 万元为基础，甲公司每股 5 元的价格定向发行 9 000 万股本公司股票作为对价，购买乙公司 80% 的股权。

5 月 30 日，上述交易取得证券监管部门核准；12 月 31 日，双方完成资产交接手续，甲公司办理完毕股份登记，甲公司向乙公司董事会派出 7 名成员，能够控制乙公司的相关活动。

12 月 31 日，乙公司可辨认净资产以 1 月 30 日评估值为基础进行调整后的公允价值为 65 000 万元。除一批存货及一项应收账款账面价值与公允价值不同外，其他可辨认资产、负债账面价值与公允价值相同。该批存货的公允价值为 1 000 万元，账面价值为 600 万元；应收账款公允价值为 1 000 万元，账面价值为 1 200 万元。当日，乙公司股本为 30 000 万元，资本公积为 20 000 万元，盈余公积为 6 800 万元，未分配利润为 8 000 万元。

12 月 31 日，甲公司股票收盘价为每股 6 元。

该项交易中，甲公司为取得有关股权以银行存款支付评估费 150 万元、法律费 200 万元，为发行股票支付券商佣金 1 000 万元。

甲、乙公司在该项交易前不存在任何关联方关系。

(2) 乙公司 2018 年实现净利润 2 000 万元，实现其他综合收益 500 万元，分配现金股利 500 万元，购买日评估增值的存货对外销售 80%，评估减值的应收账款已按照评估减值金额收回。2018 年 4 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批货物，价款 1 000 万元，账面价值为 800 万元，乙公司购入后作为存货核算，至 2018 年年末已对外销售 40%。至 2018 年 12 月 31 日，乙公司所欠甲公司销售价款尚未支付，甲公司为此按照应收账款账面余额的 5% 计提坏账准备。

(3) 2018 年 4 月 1 日，甲公司以银行存款 2 500 万元取得丙公司 30% 的股权，能够对丙公司施加重大影响。当日，丙公司可辨认净资产账面价值为 8 500 万元，公允价值为 9 000 万元，其中，有一项无形资产公允价值为 2 000 万元，账面价值为 1 500 万元。该无形资产预计尚可使用 5 年，预计净残值为 0，采用直线法计提摊销。

丙公司 2018 年实现净利润 1 200 万元，其他综合收益增加 240 万元，假定有关利润和其他综合收益在年度中均匀实现。

(4) 丙公司 2018 年 6 月 30 日向甲公司销售一批货物，售价为 1 000 万元，成本为 800

万元。甲公司当年对外销售 60%，款项已经结清。

(5) 其他有关资料：甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为 17%，本题不考虑增值税以外其他相关税费；售价均不含增值税；本题中有关公司均按照净利润的 10%提取法定盈余公积，不提取任意盈余公积。

要求：

(1) 确定甲公司合并乙公司的购买日，并说明理由；计算该项合并中应确认的合并商誉并编制购买日个别报表中相关的会计分录。

(2) 编制甲公司合并乙公司购买日合并报表中的调整分录、抵销分录。

(3) 确定甲公司对丙公司投资应采用的核算方法，并说明理由；计算甲公司 2018 年持有丙公司股权应确认的投资收益的金额，及 2018 年年末甲公司对丙公司投资的账面价值，并编制甲公司 2018 年对丙公司投资的相关会计分录。

(4) 编制甲公司 2018 年 12 月 31 日合并财务报表相关的调整分录、抵销分录（假设不考虑所得税影响）。

2. 考核会计差错（本题 18 分。）

甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）按净利润 10%计提盈余公积，2018 年春天注册会计师在对其 2017 年财务报表进行审计时，注意到以下事项：

(1) 2018 年 1 月 10 日注册会计师发现，甲公司在 2017 年 12 月 1 日将持有的其他权益工具投资以 600 万元的价格出售，同时，与购买方签订一项协议，协议约定甲公司于 2018 年 5 月 1 日将此资产按照当日的公允价值购回。该项其他权益工具投资于出售时的账面价值为 400 万元（成本 300 万元，公允价值变动 100 万元）。甲公司于出售时确认了其他应付款 600 万元，未进行其他处理。年末该项其他权益工具投资的公允价值为 600 万元，甲公司确认了相关公允价值变动。

(2) 2018 年 1 月 30 日，法院判决甲公司赔偿乙公司经济损失 680 万元，并支付诉讼费 10 万元，双方均服从判决，款项已通过银行存款支付。

该项诉讼系甲公司违约产生，造成乙公司重大经济损失，2017 年 12 月乙公司遂向法院提起诉讼。甲公司通过咨询律师已在 2017 年年末确认预计负债 506 万元（包括诉讼费用 6 万元）。

(3) 甲公司 2017 年 11 月 5 日以 800 万元的价格销售给丙公司（不含增值税，增值税税率 17%），合同约定，丙公司可在购入后 4 个月内无条件退货。该产品的成本为 600 万元。甲公司按照以前经验，在发出商品时估计退货率为 5%，按 95%确认了收入。2017 年末预计的退货率没有变化。

2018 年 2 月 3 日，丙公司因质量问题退回之前购入的 A 产品的 15%，甲公司退回了货款，并开具了红字增值税专用发票。

(4) 2018 年 3 月 6 日，甲公司股东大会决议通过甲公司购入丁公司 80%股权的方案，相关股权并购计划于 3 月 10 日正式执行，甲公司于 3 月 30 日取得对丁公司控制权，甲公司支付银行存款 3 000 万元，当日丁公司可辨认净资产公允价值为 3 800 万元。甲公司和丁公司在合并前无任何关联方关系。

(5) 2017 年 1 月 1 日甲公司出售给戊公司一套大型设备，销售合同约定，戊公司采用分期付款支付方式支付价款。该设备价款共计 6 000 万元分 6 期平均支付，首期款项 1 000 万元于销售当日支付，其余款项自 2018 年起每年年末支付。该项商品成本为 3 000 万元。假定折现率为 10%。 $[(P/A, 10\%, 5) = 3.7908]$ 。甲公司在 2017 年会计处理如下：

发出商品时：

借：银行存款 1 000

贷：合同负债 1 000

借：发出商品 3 000

贷：库存商品 3 000

2017年年末，甲公司收到当年货款：

借：银行存款 1 000

贷：合同负债 1 000

除此之外，未进行其他的账务处理。

(6) 因被担保人财务状况恶化，无法支付逾期的银行借款，2018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820万元，甲公司不服对此提起上诉，预计最可能发生的金额为600万元。甲公司因于2017年年末得知被担保人财务状况恶化，但未确认与该担保事项相关的预计负债。

(7) 2018年2月30日，经与贷款银行协商，银行同意甲公司一笔将于2018年3月到期的长期借款展期2年。按照原借款合同规定，甲公司无权自主对该借款展期。

(8) 其他资料：

①不考虑相关税费的影响；2017年的年度财务报告于2018年4月30日经批准对外报出；

②不要求编制计提盈余公积的会计分录。

要求：根据上述资料，判断是否属于资产负债表日后调整事项；如果属于日后调整事项，针对调整事项作出相关的调整分录；如果不属于调整事项，进行相关的账务处理。

2018年度注册会计师全国统一考试

《会计》模拟试卷(3)答案及解析

一、单项选择题

1. C

【解析】因非正常原因毁损的直接材料、直接人工及制造费用，应计入当期损益。

2. D

【解析】选项A，商誉为不可辨认资产，不作为企业的无形资产；选项B，应作为投资性房地产核算；选项C，经营租入的商标使用权，不属于企业的资产。

3. A

【解析】非同一控制下的企业合并，应以付出对价的公允价值为取得长期股权投资的初始投资成本。因此，甲公司取得该项长期股权投资的初始投资成本=1 000×6+1 000=7 000(万元)。

4. C

【解析】套期关系再平衡，是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的数量进行调整，以使套期比率重新符合套期有效性要求，不是调整金额，选项C错误。

5. B

【解析】合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格，选项B不正确。

6. A

【解析】专门借款资本化金额=2 000×4%-(2 000-1 000)×0.5%×3=65(万元)

一般借款资本化率=(3 000×6%+2 000×5%)/(3 000+2 000)=5.6%

一般借款累计资产支出加权平均数=(1 000+1 500-2 000)×9/12+1 800×6/12=1 275(万元)

一般借款利息费用资本化金额=1 275×5.6%=71.4(万元)

因此，2017年甲公司该生产线建造工程应予以资本化的借款利息费用 $=65+71.4=136.4$ （万元）

7. D

【解析】选项A计入营业外支出，选项B，计入营业外收入，不影响营业利润，选项C，计入所得税费用，不影响营业利润；选项D，计入管理费用，影响营业利润。

8. C

【解析】选项A，甲公司应确认债务重组损失 $=1\,500-200-100\times 10\times (1+17\%)=130$ （万元）；选项B，乙公司应确认的债务重组收益 $=1\,500-100\times 10\times (1+17\%)=330$ （万元）；选项C，该事项对乙公司2017年营业利润的影响金额 $=100\times 10-100\times 8=200$ （万元）；选项D，该事项对乙公司2017年利润总额的影响金额 $=330+200=530$ （万元）。

9. A

【解析】选项A，与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。

10. C

【解析】选项A，经营租入的资产不应作为自有资产核算；选项B，租赁过程中发生的初始直接费用应在发生时直接计入当期损益；选项D，在出租人提供了免租期的情况下，应将租金总额在整个租赁期间，而不是扣除免租期后的期间内分摊。

11. D

【解析】选项A、B、C均属于会计政策变更。

12. C

【解析】2017年甲公司取得长期股权投资时，其入账价值为3000万元，采用成本法核算，至2018年转为持有待售类别前的账面价值为3000万元。转换日，该股权公允价值减去出售费用的净额 $=2870-12=2858$ （万元），根据“孰低”原则，应计提持有待售资产减值准备142万元 $(3000-2858)$ ，在资产负债表中“持有待售资产”项目的金额为2858万元，选项C正确。

二、多项选择题

1. ABD

【解析】选项C，合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的金额。

2. BC

【解析】选项A，上述事项中不涉及经营活动现金流出；选项B，经营活动现金流入 $=（1）4\,000+（5）100=4\,100$ （万元）；选项C，筹资活动现金流量净额 $=（2）-500+（4）3\,000=2\,500$ （万元）；选项D，投资活动现金流量净额 $=（3）-100+（6）(-200)=-300$ （万元）。因此，选项B、C正确。

3. CD

【解析】选项A，甲公司个别报表确认增加长期股权投资初始投资成本 $=300+800=1\,100$ （万元），对于付出的无形资产，应确认处置损益 $=800-600=200$ （万元）；选项B，甲公司合并报表中列示的商誉 $=4\,000-6\,000\times 60\%=400$ （万元），购买子公司少数股权不影响合并报表商誉的列报金额；选项C，甲公司合并报表调减资本公积的金额 $=（300+800）-（6\,000+1\,500-500+600）\times 10\%=340$ （万元）；选项D，甲公司合并报表应列示的少数股东权益 $=（6\,000+1\,500-500+600）\times 30\%=2\,280$ （万元）。

4. ACD

【解析】选项A，属于资产负债表日后非调整事项；选项C、D，事项发生在2017年报表报出后，不属于资产负债表日后事项，不应据以调整2017年财务报表。

5. AB

【解析】客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益，应按时期确认收入，选项 C 不正确；企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务的，回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易进行处理，选项 D 不正确。

6. BCD

【解析】选项 A，当期应计入损益的政府补助 = (1) 240 + (2) 2 000/20 × 3/12 + (3) 2 800 = 3 065 (万元)；选项 B，当期取得与收益相关的政府补助 = (1) 240 + (3) 5 000 = 5 240 (万元)；选项 C，当期取得与资产相关的政府补助 = (2) 2 000 (万元)；选项 D，2017 年 12 月 31 日因政府补助确认的递延收益余额 = (2) 2 000 - 2 000/20 × 3/12 + (3) 2 200 = 4 175 (万元)。

7. ABD

【解析】选项 C，乙公司授予的是丙公司权益工具，而不是自身权益工具。因此，乙公司应作为现金结算股份支付处理。

8. ABCD

【解析】选项 D，对于资产负债表日起一年内到期的负债，企业不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报表批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债在资产负债表日仍应归类为流动负债。

9. ABD

【解析】选项 A，甲公司取得乙公司股权初始投资成本小于应享有乙公司可辨认净资产份额的差额计入营业外收入，不影响营业利润；选项 B，乙公司 2017 年年末确认以公允价值计量且变动计入其他综合的金融资产的公允价值变动收益，甲公司按享有的份额确认其他综合收益，不影响营业利润；选项 D，甲公司采用权益法核算长期股权投资，乙公司宣告发放现金股利，甲公司调减长期股权投资账面价值，不影响营业利润。

10. AB

【解析】选项 C，应收票据为货币性资产，交换不属于非货币性资产交换；选项 D，修理服务属于劳务，不属于非货币性资产，交换不属于非货币性资产交换。

三、计算分析题

1.

(1) 合并报表中确认的商誉 = 1 800 - 2 000 × 80% = 200 (万元)

商誉的计税基础 = 0

产生应纳税暂时性差异 200 万元，不确认递延所得税。

理由：非同一控制下企业合并中，商誉的账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。

(2) 甲公司持有丙公司股权的账面价值 = 2 500 + (9 000 × 30% - 2 500) + (1 000 + 500) × 30% = 3 150 (万元)

计税基础 = 2 500 万元

应确认递延所得税负债，应确认的递延所得税负债金额 = (3 150 - 2 500) × 25% = 162.5 (万元)

(3) 甲公司 2017 年应纳税所得额 = 税前利润 5 000 - 弥补亏损 1 000 - 投入时计入营业外收入的金额 (9 000 × 30% - 2 500) - 投资收益 1 000 × 30% = 3 500 (万元)

应交所得税 = 3 500 × 25% = 875 (万元)

递延所得税费用 = [1 000 + (9 000 × 30% - 2 500) + 1 000 × 30%] × 25% = 375 (万元)

会计分录如下：

借：所得税费用（875+375）1 250
 其他综合收益（500×30%×25%）37.5
贷：应交税费——应交所得税 875
 递延所得税负债 162.5
 递延所得税资产（1 000×25%）250

2.

（1）已授予高管人员的认股权证属于以权益结算的股份支付。
甲公司当期应确认的费用=8×20×3×1/3×9/12=120（万元）
会计分录如下：

借：管理费用 120
 贷：资本公积——其他资本公积 120

（2）甲公司发行的可转换公司债券，在初始确认时应将其包含的负债成分和权益成分进行分拆，并将负债成分确认为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具。在每个资产负债表日及计息日按负债成分的摊余成本乘以实际利率确认利息费用。

负债成分=10 000×0.6806+（10 000×6%）×3.9927=9 201.62（万元）

权益成分=10 000-9 201.62=798.38（万元）

应确认的利息费用=9 201.62×8%×4/12=245.38（万元）

会计分录：

借：银行存款 10 000
 应付债券——利息调整 798.38
 贷：应付债券——面值 10 000
 其他权益工具 798.38

借：财务费用 245.38
 贷：应付债券——利息调整 45.38
 应付利息（10 000×6%×4/12）200

2017年12月31日该债券中负债成分的账面价值=9 201.62+45.38=9 247（万元）

（3）甲公司取得乙公司股票分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。理由：甲公司取得股权后对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响并打算近期出售该股票，属于交易性金融资产。

甲公司取得乙公司投资的初始入账金额=620-200×0.1=600（万元）

甲公司会计分录如下：

2017年10月1日：

借：交易性金融资产——成本 600
 应收股利 20
 投资收益 10
 贷：银行存款 630

2017年10月20日：

借：银行存款 20
 贷：应收股利 20

2017年12月31日：

借：交易性金融资产——公允价值变动（5×200-600）400
 贷：公允价值变动损益 400

（4）2017年度基本每股收益=4 000÷1 200=3.33（元）

确定甲公司2017年计算稀释每股收益时的稀释性潜在普通股包括认股权证和可转换公

司债券。

假设认股权证于发行日即转为普通股所计算的股票数量增加额：

$$[8 \times 20 - (8 \times 20 \times 4) \div 8] \times 9/12 \times 1.2 = 72 \text{ (万股)}$$

增量股每股收益为 0，具有稀释性。

假设可转换债券于发行日即转为普通股所计算的净利润增加额和股票数量增加额：

$$\text{净利润增加额} = 245.38 \text{ 万元}$$

$$\text{股票数量增加额} = 100 \times 6 \times 4/12 \times 1.2 = 240 \text{ (万股)}$$

$$\text{增量股每股收益} = 245.38/240 = 1.02 < 3.33, \text{ 具有稀释性。}$$

考虑认股权证时，甲公司 2017 年的稀释每股收益 = $4\,000 / (1\,200 + 72) = 3.14$ (元)，
小于基本每股收益；

考虑可转换公司债券后，甲公司 2017 年度稀释每股收益 = $(4\,000 + 245.38) \div (1\,200 + 72 + 240) = 2.81$ (元)

因此，应该同时考虑认股权证和可转换公司债券。

2016 年度：

$$\text{基本每股收益} = 3\,000 \div (1\,000 \times 1.2) = 2.5 \text{ (元)}$$

稀释每股收益与基本每股收益相同，为 2.5 元。

四、综合题

1.

(1) 甲公司购买乙公司股权的购买日为 2017 年 12 月 31 日。

理由：甲公司 2017 年 12 月 31 日向乙公司董事会派出 7 名成员，能够控制乙公司的相关活动。

$$\text{合并商誉} = 6 \times 9\,000 - 65\,000 \times 80\% = 2\,000 \text{ (万元)}$$

借：长期股权投资——投资成本 54 000

贷：股本 9 000

资本公积——股本溢价 45 000

借：管理费用 350

资本公积——股本溢价 1 000

贷：银行存款 1 350

(2) 购买日的调整分录、抵销分录如下：

借：存货 400

贷：应收账款 200

资本公积 200

借：股本 30 000

资本公积 20 200

盈余公积 6 800

未分配利润 8 000

商誉 2 000

贷：长期股权投资 54 000

少数股东权益 13 000

(3) 甲公司对丙公司投资应采用权益法核算。

理由：甲公司能够对丙公司施加重大影响。

$$\text{2018 年甲公司投资后，丙公司调整后的净利润} = 1\,200 \times 9/12 - (2\,000 - 1\,500) / 5 \times 9/12 - (1\,000 - 800) \times (1 - 60\%) = 745 \text{ (万元)}$$

甲公司应确认的投资收益=745×30%=223.5（万元）

借：长期股权投资——投资成本 2 700

 贷：银行存款 2 500

 营业外收入 200

借：长期股权投资——损益调整 223.5

 贷：投资收益 223.5

借：长期股权投资——其他综合收益（240×9/12×30%）54

 贷：其他综合收益 54

2018年年末甲公司对丙公司投资的账面价值=2 700+223.5+54=2 977.5（万元）

（4）甲公司合并财务报表调整、抵销分录如下：

借：存货 400

 贷：应收账款 200

 资本公积 200

借：营业成本 320

 应收账款 200

 贷：存货 320

 资产减值损失 200

乙公司2018年调整后的净利润=2 000-320+200=1 880（万元）

借：长期股权投资 1 504

 贷：投资收益[(1 880-500)×80%]1 104

 其他综合收益(500×80%)400

借：应付账款 1 170

 贷：应收账款 1 170

借：股本 30 000

 资本公积 20 200

 其他综合收益 500

 盈余公积(6 800+2 000×10%)7 000

 未分配利润(8 000+1 880-500-200)9 180

 商誉 2 000

 贷：长期股权投资(54 000+1 504)55 504

 少数股东权益 13 376

借：应收账款——坏账准备 58.5

 贷：资产减值损失 58.5

借：投资收益(1 880×80%)1 504

 少数股东损益(1 880×20%)376

 未分配利润——年初 8 000

 贷：未分配利润——本年提取盈余公积 200

 ——本年利润分配 500

 ——年末 9 180

借：长期股权投资——丙公司[(1 000-800)×(1-60%)×30%]24

 贷：存货 24

2.

事项（1），金融资产转移中售后回购是按当日市价回购，应终止确认金融资产，确认损益，甲公司差错更正的调整分录为：

借：其他应付款 600
 其他综合收益 100
 贷：其他权益工具投资——成本 300
 ——公允价值变动 100
 盈余公积（ $300 \times 10\%$ ） 30
 利润分配——未分配利润（ $300 \times 90\%$ ） 270

借：其他综合收益 200
 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 200

事项（2），资产负债表日后期间未决诉讼结案，应作为调整事项：

借：以前年度损益调整——调整营业外支出 180
 ——调整管理费用 4
 预计负债 506
 贷：其他应付款 690

事项（3）不属于调整事项。2018 年退货率 15%与预计 5%之间的差额进行账务处理如下：

借：应交税费——应交增值税（销项税额）（ $800 \times 15\% \times 17\%$ ） 20.4
 预计负债——应付退货款（ $800 \times 5\%$ ） 40
 主营业务收入（ $800 \times 10\%$ ） 80
 贷：银行存款（ $800 \times 15\% \times 1.17$ ） 140.4

借：库存商品（ $600 \times 15\%$ ） 90
 贷：应收退货成本（ $600 \times 5\%$ ） 30
 主营业务成本（ $600 \times 10\%$ ） 60

事项（4）日后期间发生并购，不属于调整事项。甲公司对并购账务处理如下：

借：长期股权投资——丁公司 3000
 贷：银行存款 3000

事项（5）甲公司该笔销售属于具有重大融资成分的销售，应在 2017 年确认收入并计算利息。甲公司未确认收入属于重大差错，属于调整事项，甲公司差错更正调整分录如下：

甲公司应确认收入金额 = $1\ 000 + 1\ 000 \times 3.7908 = 4\ 790.8$ （万元）

借：合同负债 2 000
 长期应收款 4 000
 贷：以前年度损益调整——调整主营业务收入 4 790.8
 未实现融资收益 1 209.2

借：以前年度损益调整——调整主营业务成本 3 000
 贷：发出商品 3 000

借：未实现融资收益 379.08
 贷：以前年度损益调整——调整财务费用（ $1\ 000 \times 3.7908 \times 10\%$ ） 379.08

事项（6）该担保事项在 2017 年末应确认预计负债，但未确认，属于调整事项，会计差错更正分录如下：

借：以前年度损益调整——调整营业外支出 600
 贷：预计负债 600

事项（7），日后期间将长期借款展期，不属于调整事项，原来属于长期借款，展期后仍然是长期借款，不进行账务处理。