2010年注册会计师考试《会计》真题

[NT:PAGE=单选题$]一、单项选择题(本题型共16小题，每小题1.5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，请从每小题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用2B铅笔填涂相应的答案代码。涉及计算的，如有小数，保留两位小数，两位小数后四舍五入。答案写在试题卷上无效。)

(一)甲公司20×9年度发生的有关交易或事项如下：

(1)甲公司从其母公司处购入乙公司90%的股权，实际支付价款9 000万元，另发生相关交易费用45万元。合并日，乙公司净资产的账面价值为11 000万元，公允价值为12 000万元。甲公司取得乙公司90%股权后，能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。

(2)甲公司以发行500万股、每股面值为1元、每股市场价格为12元的本公司普通股作为对价取得丙公司25%的股权，发行过程中支付券商的佣金及手续费30万元。甲公司取得丙公司25%股权后，能够对丙公司的财务和经营政策施加重大影响。

(3)甲公司按面值发行分期付息、到期还本的公司债券50万张，支付发行手续费25万元，实际取得价款4 975万元。该债券每张面值为100元，期限为5年，票面年利率为4%。

(4)甲公司购入丁公司发行的公司债券25万张，实际支付价款2 485万元，另支付手续费15万元。丁公司债券每张面值为100元，期限为4年，票面年利率为3%。甲公司不准备将持有的丁公司债券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，也尚未确定是否长期持有。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第1小题至第2小题。

1.下列各项关于甲公司上述交易或事项发生的交易费用会计处理的表述中，正确的是( )。

A.发行公司债券时支付的手续费直接计入当期损益

B.购买丁公司债券时支付的手续费直接计入当期损益

C.购买乙公司股权时发生的交易费用直接计入当期损益

D.为购买丙公司股权发行普通股时支付的佣金及手续费直接计入当期损益

【参考答案】C

【答案解析】选项A，应该计入负债的入账价值;选项B，应该计入资产的入账价值;选项D应该冲减股本溢价.，股本溢价不足冲减的，冲减留存收益。

2.下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的是( )。

A.发行的公司债券按面值总额确认为负债

B.购买的丁公司债券确认为持有至到期投资

C.对乙公司的长期股权投资按合并日享有乙公司净资产公允价值份额计量

D.为购买丙公司股权发行普通股的市场价格超过股票面值的部分确认为资本公积

【参考答案】D

【答案解析】选项A.发行费用影响负债金额;选项B.因为不确定是否持有至到期，应该作为可供出售金融资产核算;选项C，属于同一控制下企业合并，应该以享有乙公司净资产账面价值份额计量。

(二)甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%。20×9年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1)甲公司以账面价值为50万元、市场价格为65万元的一批库存商品向乙公司投资，取得乙公司2%的股权。甲公司取得乙公司2%股权后，对乙公司不具有控制、共同控制和重大影响。

(2)甲公司以账面价值为20万元、市场价格为25万元的一批库存商品交付丙公司，抵偿所欠丙公司款项32万元。

(3)甲公司领用账面价值为30万元、市场价格为32万元的一批原材料，投入在建工程项目。

(4)甲公司将账面价值为10万元、市场价格为14万元的一批库存商品作为集体福利发放给职工。

上述市场价格等于计税价格，均不含增值税。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第3小题至第4小题。

3.甲公司20×9年度因上述交易或事项应当确认的收入是( )。

A.90万元 B.104万元

C.122万元 D.136万元

【参考答案】B

【答案解析】甲公司20×9年度因上述交易或事项应当确认的收入=65+25+14=104(万元)。

4.甲公司20×9年度因上述交易或事项应当确认的利得是( )。

A.2.75万元 B.7万元

C.17.75万元 D.21.75万元

【参考答案】A

【答案解析】甲公司20×9年度因上述交易或事项应当确认的利得=32-25×1.17=2.75(万元)。

(三)20×7年5月8日，甲公司以每股8元的价格自二级市场购入乙公司股票120万股，支付价款960万元，另支付相关交易费用3万元。甲公司将其购入的乙公司股票分类为可供出售金融资产。20×7年12月31日，乙公司股票的市场价格为每股9元。20×8年12月31日，乙公司股票的市场价格为每股5元，甲公司预计乙公司股票的市场价格将持续下跌。20×9年12月31日，乙公司股票的市场价格为每股6元。

要求：根据上述材料，不考虑其他因素，回答下列第5题至第6小题。

5.甲公司20×8年度利润表因乙公司股票市场价格下跌应当确认的减值损失是( )。

A.0 　B.360万元

C.363万元 D.480万元

【参考答案】C

【答案解析】甲公司20×8年度利润表因乙公司股票市场价格下跌应当确认的减值损失=(9-5)×120-(9×120-963)=363(万元)。具体核算如下：

购入时：

借：可供出售金融资产 963

贷：银行存款 963

20×7年12月31日：

借：可供出售金融资产 117

贷：资本公积——其他资本公积 117

借：资产减值损失 363

资本公积——其他资本公积 117

贷：可供出售金融资产 480

6.甲公司20×9年度利润表因乙公司股票市场价格回升应当确认的收益是( )。

A.0

B.120万元

C.363万元

D.480万元

【参考答案】B

【答案解析】可供出售权益性金融资产的减值转回计入“资本公积——其他资本公积”，应在利润表“其他综合收益”项目中列示。

(四)甲公司为从事国家重点扶持的公共基础设施建设项目的企业，根据税法规定，20×9年度免交所得税。甲公司20×9年度发生的有关交易或事项如下：

(1)以盈余公积转增资本5 500万元;

(2)向股东分配股票股利4 500万元;

(3)接受控股股东的现金捐赠350万元;

(4)外币报表折算差额本年增加70万元;

(5)因自然灾害发生固定资产净损失l 200万元;

(6)因会计政策变更调减年初留存收益560万元;

(7)持有的交易性金融资产公允价值上升60万元;

(8)因处置联营企业股权相应结转原计入资本公积贷方的金额50万元：

(9)因可供出售债务工具公允价值上升在原确认的减值损失范围内转回减值准备85万元。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第7小题至第8小题。

7.上述交易或事项对甲公司20×9年度营业利润的影响是( )。

A.110万元

B.145万元

C.195万元

D.545万元

【参考答案】C

【答案解析】上述交易或事项对甲公司20×9年度营业利润的影响=60+50+85=195(万元)。

8.上述交易或事项对甲公司20×9年12月31日所有者权益总额的影响是( )。

A.-5 695万元

B.-1 195万元

C.-1 145万元

D.-635万元

【参考答案】B

【答案解析】上述交易或事项对甲公司20X9年12月31日所有者权益总额的影响=350+70-1200-560+60+85=-1195(万元)。

(五)甲公司持有在境外注册的乙公司l00%股权，能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。甲公司以人民币为记账本位币，乙公司以港币为记账本位币，发生外币交易时甲公司和乙公司均采用交易日的即期汇率进行折算。

(1)20×9年10月20日，甲公司以每股2美元的价格购入丙公司B股股票20万股，支付价款40万美元，另支付交易费用O.5万美元。甲公司将购入的上述股票作为交易性金融资产核算，当日即期汇率为l美元=6.84元人民币。20×9年12月31目，丙公司B股股票的市价为每股2.5美元。

(2)20×9年12月31日，除上述交易性金融资产外，甲公司其他有关资产、负债项目的期末余额如下：

项目　外币金额　按照20×9年12月31日年末汇率

调整前的人民币账面余额

银行存款　600万美元　4 102万元

应收账款　300万美元　2 051万元

预付款项　100万美元　683万元

长期应收款　1 500万港元　1 323万元

持有至到期投资　50万美元　342万元

短期借款　450万美元　3 075万元

应付账款　256万美元　1 753万元

预收款项　82万美元　560万元

上述长期应收款实质上构成了甲公司对乙公司境外经营的净投资，除长期应收款外，其他资产、负债均与关联方无关。20×9年12月31日，即期汇率为1美元=6.82元人民币，1港元=0.88元人民币。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第9小题至第11小题。

9.下列各项中，不属于外币货币性项目的是( )。

A.应付账款

B.预收款项

C.长期应收款

D.持有至到期投资

【参考答案】B

【答案解析】预收款项和预付款项不属于外币货币性项目。因为其通常是以企业取得资产或者对外出售资产的方式进行结算。不属于企业持有的货币或者讲义固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。

10.甲公司在20×9年度个别财务报表中因外币货币性项目期末汇率调整应当确认的汇兑损失是( )。

A.5.92万元

B.6.16万元

C.6.72万元

D.6.96万元

【参考答案】A

【答案解析】甲公司在20×9年度个别财务报表中因外币货币性项目期末汇率调整应当确认的汇兑损失=4102-600×6.82+2051-300×6.82+1323-1500×0.88+342-50×6.82-(3075-450×6.82+1753-256×6.82)=5.92(万元)。

11.上述交易或事项对甲公司20×9年度合并营业利润的影响是( )。

A.57.82万元

B.58.06万元

C.61.06万元

D.63.98万元

【参考答案】C

【答案解析】上述交易或事项对甲公司20×9年度合并营业利润的影响=-0.5×6.84+(2.5×20×6.82-40×6.84)-5.92+(1323-1500×0.88)=61.06(万元)。

(六)甲公司及其子公司(乙公司)20×7年至20×9年发生的有关交易或事项如下：

(1)20×7年l2月25日，甲公司与乙公司签订设备销售合同，将生产的一台A设备销售给乙公司，售价(不含增值税)为500万元。20×7年12月31日，甲公司按合同约定将A设备交付乙公司，并收取价款。A设备的成本为400万元。乙公司将购买的A设备作为管理用固定资产，于交付当日投入使用。乙公司采用年限平均法计提折旧，预计A设备可使用5年，预计净残值为零。

(2)20×9年12月31日，乙公司以260万元(不含增值税)的价格将A设备出售给独立的第三方，设备已经交付，价款已经收取。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为l7%。根据税法规定，乙公司为购买A设备支付的增值税进项税额可以抵扣;出售A设备按照适用税率缴纳增值税。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第12小题至第l3小题。

12.在甲公司20×8年12月31日合并资产负债表中，乙公司的A设备作为固定资产应当列报的金额是( )。

A.300万元 B.320万元

C.400万元 D.500万元

【参考答案】B

【答案解析】甲公司20×8年12月31日合并资产负债表中，乙公司的A设备作为固定资产应当列报的金额=400-400/5=320(万元)。

13.甲公司在20x9年度合并利润表中因乙公司处置A设备确认的损失是( )。

A。-60万元

B.-40万元

C.-20万元

D.40万元

【参考答案】C

【答案解析】甲公司在20x9年度合并利润表中因乙公司处置A设备确认的损失=400-400/5×2-260=-20(万元)。

(七)以下第14小题至第l6小题为互不相干的单项选择题。

14.下列各项会计信息质量要求中，对相关性和可靠性起着制约作用的是( )。

A.及时性

B.谨慎性

C.重要性

D.实质重于形式

【参考答案】A

【答案解析】企业需要在及时性和可靠性之间作相应权衡，以最好地满足投资者等财务报告使用者的经济决策，也就是最大限度满足相关性。

15.企业在计量资产可收回金额时，下列各项中，不属于资产预计未来现金流量的是( ) 。

A.为维持资产正常运转发生的现金流出

B.资产持续使用过程中产生的现金流入

C.未来年度为改良资产发生的现金流出

D.未来年度因实施已承诺重组减少的现金流出

【参考答案】C

【答案解析】预计未来现金流量应以资产的当前状况为基础，而不能考虑未来年度改良的现金流出。

16.下列各项中，不应计入营业外支出的是( )。

A.支付的合同违约金

B.发生的债务重组损失

C.向慈善机构支付的捐赠款

D.在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失

【参考答案】D

【答案解析】在建工程建设期间发生的工程物资盘亏损失应计入在建工程成本。

[NT:PAGE=多选题$]二、多项选择题(本题型8小题，每小题2分，共16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，在答题卡相应位置上用2B铅笔填涂相应的答案代码。每小题所有答案选择正确的得分;不答、错答、漏答均不得分。涉及计算的，如有小数，保留两位小数，两位小数后四舍五入。答案写在试题卷上无效。)

(一)甲公司20×9年度发生的有关交易或事项如下：

(1)出售固定资产收到现金净额60万元。该固定资产的成本为90万元，累计折旧为80万元，未计提减值准备。

(2)以现金200万元购入一项无形资产，本年度摊销60万元，其中40万元计入当期损益，20万元计入在建工程的成本。

(3)以现金2 500万元购入一项固定资产，本年度计提折旧500万元，全部计入当期损益。

(4)存货跌价准备期初余额为零，本年度计提存货跌价准备920万元。

(5)递延所得税资产期初余额为零，本年因计提存货跌价准备确认递延所得税资产230万元。

(6)出售本年购入的交易性金融资产，收到现金200万元。该交易性金融资产的成本为l00万元，持有期间公允价值变动收益为50万元。

(7)期初应收账款为1 000万元，本年度销售产品实现营业收入6 700万元，本年度因销售商品收到现金5 200万元，期末应收账款为2 500万元。甲公司20×9年度实现净利润6 500万元。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第1小题至第2小题。

1.甲公司在编制20×9年度现金流量表的补充资料时，下列各项中，应当作为净利润调节项目的有( )。

A.固定资产折旧

B.资产减值准备

C.应收账款的增加

D.处置固定资产的收益

E.递延所得税资产的增加

【参考答案】ABCDE

2.下列各项关于甲公司20×9年度现金流量表列报的表述中，正确的有( )。

A.筹资活动现金流入200万元

B.投资活动现金流入260万元

C.经营活动现金流入5 200万元

D.投资活动现金流出2 800万元

E.经营活动现金流量净额6 080万元

【参考答案】BCDE

【答案解析】选项A，根据题目条件没有介绍筹资活动，因此无法确定其金额选项B，投资活动现金流入=60(1)+200(6)=260;选项C，经营活动现金流入=(6 700-2 500+1 000)=5 200(万元);选项D投资活动现金流出=200(2)+2 500(3)+100(6)=2 800(万元);选项E，经营活动现金流量净额=6 500-50(1)+40+500+920-230-100(6)+(1 000-2 500)(7)=6 080(万元)。

(二)甲公司20×9年度涉及所得税的有关交易或事项如下：

(1)甲公司持有乙公司40%股权，与丙公司共同控制乙公司的财务和经营政策。甲公司对乙公司的长期股权投资系甲公司20×7年2月8日购入，其初始投资成本为3 000万元，初始投资成本小于投资时应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额的差额为400万元。甲公司拟长期持有乙公司股权。根据税法规定，甲公司对乙公司长期股权投资的计税基础等于初始投资成本。

(2)20×9年1月1日，甲公司开始对A设备计提折旧。A设备的成本为8 000万元，预计使用10年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。根据税法规定，A设备的折旧年限为l6年。假定甲公司A设备的折旧方法和净残值符合税法规定。

(3)20×9年7月5日，甲公司自行研究开发的B专利技术达到预定可使用状态，并作为无形资产入账。B专利技术的成本为4 000万元，预计使用10年，预计净残值为零，采用直线法摊销。根据税法规定，B专利技术的计税基础为其成本的l50%。假定甲公司B专利技术的摊销方法、摊销年限和净残值符合税法规定。

(4)20×9年12月31日，甲公司对商誉计提减值准备l 000万元。该商誉系20×7年12月8日甲公司从丙公司处购买丁公司l00%股权并吸收合并丁公司时形成的，初始计量金额为3 500万元，丙公司根据税法规定已经交纳与转让丁公司100%股权相关的所得税及其他税费。根据税法规定，甲公司购买丁公司产生的商誉在整体转让或者清算相关资产、负债时，允许税前扣除。

(5)甲公司的C建筑物于20×7年12月30日投入使用并直接出租，成本为6 800万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。20×9年12月31日，已出租C建筑物累计公允价值变动收益为l 200万元，其中本年度公允价值变动收益为500万元。根据税法规定，已出租C建筑物以历史成本按税法规定扣除折旧后作为其计税基础，折旧年限为20年，净残值为零，自投入使用的次月起采用年限平均法计提折旧。甲公司20×9年度实现的利润总额为l5 000万元，适用的所得税税率为25%。假定甲公司未来年度有足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第3小题至第4小题。

3.下列各项关于甲公司上述各项交易或事项会计处理的表述中，正确的有( )。

A.商誉产生的可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产

B.无形资产产生的可抵扣暂性差异确认为递延所得税资产

C.固定资产产生的可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产

D.长期股权投资产生的应纳税暂时性差异确认为递延所得税负债

E.投资性房地产产生的应纳税暂时性差异确认为递延所得税负债

【参考答案】ACE

【答案解析】选项A，商誉的初始确认不确认递延所得税资产，但是因为减值造成的可抵扣暂时性差异需要确认递延所得税资产;选项B，无形资产加计扣除产生的暂时性差异不确认递延所得税资产;选项D，企业准备长期持有，应纳税暂时性差异转回的时间不定，因此不确认递延所得税负债。

4.下列各项关于甲公司20×9年度所得税会计处理的表述中，正确的有( )。

A.确认所得税费用3 725万元

B.确认应交所得税3 840万元

C.确认递延所得税收益l l5万元

D.确认递延所得税资产800万元

E.确认递延所得税负债570万元

【参考答案】ABC

【答案解析】确认应交所得税=(15000+300(2)-200×50%+1000-840)×25%=3840(万元)。

确认递延所得税收益=(300+1000-840)×25%=115(万元)，确认所得税费用=3840-115=3725(万元)。

确认递延所得税资产=(300+1000)×25%=325(万元)，确认递延所得税负债=840×25%=210(万元)。

(三)甲公司20×9年度发生的有关交易或事项如下：

(1)20×9年6月l0日，甲公司出售所持有子公司(乙公司)全部80%股权，所得价款为4 000万元。甲公司所持有乙公司80%股权系20×6年5月10日从其母公司(己公司)购入，实际支付价款2 300万元，合并日乙公司净资产的账面价值为3 500万元，公允价值为3 800万元。

(2)20×9年8月12日，甲公司出售所持有联营企业(丙公司)全部40%股权，所得价款为8 000万元。出售时，该项长期股权投资的账面价值为7 000万元，其中，初始投资成本为4 400万元，损益调整为l 800万元，其他权益变动为800万元。

(3)20×9年10月26日，甲公司出售持有并分类为可供金融资产的丁公司债券，所得价款为5 750万元。出售时该债券的账面价值为5 700万元，其中公允价值变动收益为300万元。

(4)20×9年12月1日，甲公司将租赁期满的一栋办公楼出售，所得价款为12 000万元。出售时该办公楼的账面价值为6 600万元，其中以前年度公允价值变动收益为1 600万元。上述办公楼原由甲公司自用。20×7年12月1日，甲公司将办公楼出租给戊公司，租赁期限为2年。办公楼由自用转为出租时的成本为5 400万元，累计折旧为l 400万元，公允价值为5 000万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

(5)20×9年12月31日，因甲公司20×9年度实现的净利润未达到其母公司(己公司)在甲公司重大资产重组时作出的承诺，甲公司收到己公司支付的补偿款l 200万元。

要求：根据上述资料，不考虑其他因素，回答下列第5小题至第6小题。

5.下列各项关于甲公司上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有( )。

A.收到己公司补偿款1 200万元计入当期损益

B.出售乙公司股权时将原计入资本公积的合并差额500万元转入当期损益

C.出售丙公司股权时将原计入资本公积的其他权益变动800万元转入当期损益

D.出售丁公司债券时将原计入资本公积的公允价值变动收益300万元转入当期损益

E.出售办公楼时将转换日原计入资本公积的公允价值与账面价值差额l 000万元转入当期损益

【参考答案】ACDE

【答案解析】选项A，计入营业外收入，影响当期损益的金额为1 200，选项B，成本法核算下不涉及资本公积的核算。

6.下列各项关于上述交易或事项对甲公司20×9年度个别财务报表相关项目列报金额影响的表述中，正确的有( )。

A.营业外收入1 200万元

B.投资收益3 350万元

C.资本公积-900万元

D.未分配利润9 750万元

E.公允价值变动收益-l 600万元

【参考答案】ABE

【答案解析】选项A，营业外收入=1200(5);选项B，投资收益=4 000-3 500\*0.8(1)+8 000-7 000+800(2)+5 750-5 700+300(3)=3 350(万元);选项C，资本公积=-800-300-1 000=-2100(万元);选项D，未分配利润=[4 000-3 500\*0.8](1)+[8 000-7 000+800](2)+[5 750-5 700+300](3)+[12 000-6 600+(5 000-4 000)](4)+1 200(5)=10 950(万元);选项E，公允价值变动损益=-1 600(万元)。

(四)以下第7小题至第8小题为互不相干的多项选择题。

7.下列各项中，应当计入当期损益的有( )。

A.经营租赁中出租人发生的金额较大的初始直接费用

B.经营租赁中承租人发生的金额较大的初始直接费用

C.融资租赁中出租人发生的金额较大的初始直接费用

D.融资租赁中承租人发生的金额较大的初始直接费用

E.融资租入不需要安装即可投入使用的设备发生的融资费用

【参考答案】BE

【答案解析】选项A，经营租赁中出租人发生的初始直接费用，金额较大的应当资本化，在整个经营租赁期内按照与确认租金收入相同的基础分期计入当期损益;选项C，应该作为应收融资租赁款入账价值的一部分;选项D应该作为租入资产的入账价值。

8.下列各项关于土地使用权会计处理的表述中，正确的有( )。

A.为建造固定资产购入的土地使用权确认为无形资产

B.房地产开发企业为开发商品房购入的土地使用权确认为存货

C.用于出租的土地使用权及其地上建筑物一并确认为投资性房地产

D.用于建造厂房的土地使用权摊销金额在厂房建造期间计入在建工程成本

E.土地使用权在地上建筑物达到预定可使用状态时与地上建筑物一并确认为固定资产

【参考答案】ABC

【答案解析】选项D、E的土地使用权应该单独作为无形资产核算。

[NT:PAGE=综合题$]三、综合题(本题型共4小题。第1小题可以选用中文或英文解答，如使用中文解答，最高得分为10分;如使用英文解答，须全部使用英文，最高得分为15分。本题型第2小题12分，第3小题17分，第4小题21分。本题型最高得分为65分。要求计算的，应列出计算过程。答案中的金额单位以万元表示，有小数的，保留两位小数，两位小数后四舍五入。在答题卷上解答，答在试题卷上无效。)

1.甲公司的财务经理在复核20×9年度财务报表时，对以下交易或事项会计处理的正确性难以作出判断：

(1)为减少交易性金融资产市场价格波动对公司利润的影响，20×9年1月1日，甲公司将所持有乙公司股票从交易性金融资产重分类为可供出售金融资产，并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。20×9年1月1日，甲公司所持有乙公司股票共计300万股，其中200万股系20×8年1月5日以每股12元的价格购入，支付价款2400万元，另支付相关交易费用8万元;100万股系20×8年10月18日以每11元的价格购入，支付价款1100万元，另支付相关交易费用4万元。20×8年12月31日，乙公司股票的市场价格为每股10.5元。甲公司估计该股票价格为暂时性下跌。

20×9年12月31日，甲公司对持有的乙公司股票按照年末公允价值进行了后续计量，并将其公允价值变动计入了所有者权益。20×9年12月31日，乙公司股票的市场价格为每股10元。

(2)为减少投资性房地产公允价值变动对公司利润的影响，从20×9年1月1日起，甲公司将出租厂房的后续计量由公允价值模式变更为成本模式，并将其作为会计政策变更采用追溯调整法进行会计处理。甲公司拥有的投资性房地产系一栋专门用于出租的厂房，于20×6年12月31日建造完成达到预定可使用状态并用于出租，成本为8500万元。

20×9年度，甲公司对出租厂房按照成本模式计提了折旧，并将其计入当期损益。

在投资性房地产后续计量采用成本模式的情况下，甲公司对出租厂房采用年限平均法计提折旧，出租厂房自达到预定可使用状态的次月起计提折旧，预计使用25年，预计净残值为零。在投资性房地产后续计量采用公允价值模式的情况下，甲公司出租厂房各年末的公允价值如下：20×6年12月31日为8500万元;20×7年12月31日为8000万元;20×8年12月31日为7300万元;20×9年12月31日为6500万元。

(3)20×9年1月1日，甲公司按面值购入丙公司发行的分期付息、到期还本债券35万张，支付价款3500元。该债券每张面值100元，期限为3年，票面年利率为6%，利息于每年末支付。甲公司将购入的丙公司债券分类为持有至到期投资，20×9年12月31日，甲公司将所持有丙公司债券的50%予以出售，并将剩余债券重分类为可供出售金融资产，重分类日剩余债券的公允价值为1850元。除丙公司债券投资外，甲公司未持有其他公司的债券。甲公司按照净利润的10%计提法定盈余公积。

本题不考虑所得税及其他因素。

要求：

(1)根据资料(1)，判断甲公司20×9年1月1日将持有乙公司股票重分类并进行追溯调整的会计处理是否正确，同时说明判断依据;如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

(2)根据资料(2)，判断甲公司20×9年1月1日起变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理是否正确，同时说明判断依据;如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录。

(3)根据资料(3)，判断甲公司20×9年12月31日将剩余的丙公司债券类为可供出售金融资产的会计处理是否正确，并说明判断依据;如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录;如果甲公司的会计处理正确，编制重分类日的会计分录。

【参考答案】

(1)甲公司将持有的乙公司股票进行重分类并进行追溯调整的会计处理是不正确的。

因为甲公司是为了减少交易性金融资产市场价格波动对公司利润的影响而进行重分类的，不符合重分类的条件，所以处理是不正确的。并且交易性金融资产是不能与其他金融资产进行重分类的。

更正的分录为：

借：交易性金融资产——成本 3500

盈余公积 36.2

利润分配——未分配利润 325.8

贷：可供出售金融资产 3150

交易性金融资产——公允价值变动 350

资本公积——其他资本公积 362

借：可供出售金融资产——公允价值变动 150

贷：资本公积——其他资本公积 150

借：公允价值变动损益 150

贷：交易性金融资产——公允价值变动 150

(2)甲公司变更投资性房地产的后续计量模式并进行追溯调整的会计处理是不正确的。

因为甲公司是为了减少投资性房地产公允价值变动对公司利润的影响而变更后续计量模式的，并且投资性房地产后续计量是不可以从公允价值模式变更为成本模式的。

更正的分录为：

借：投资性房地产——成本 8500

投资性房地产累计折旧 680

盈余公积 52

利润分配——未分配利润 468

贷：投资性房地产 8500

投资性房地产——公允价值变动 1200

借：投资性房地产累计折旧 340

贷：其他业务成本 340

借：公允价值变动损益 800

贷：投资性房地产——公允价值变动 800

(3)甲公司将剩余丙公司债券重分类为可供出售金融资产的会计处理是正确的。

因为甲公司将尚未到期的持有至到期投资出售了，并且相对于该类投资在出售前的总额较大，所以需要在出售后将剩余的持有至到期投资重分类为可供出售金融资产。

会计处理为：

借：可供出售金融资产 1850

贷：持有至到期投资——成本 1750

资本公积——其他资本公积 100

2.甲公司为综合性百货公司，全部采用现金结算方式销售商品。20×8年度和20×9年度，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1)20×9年7月1日，甲公司开始代理销售由乙公司最新研制的A商品。销售代理本协议约定，乙公司将A商品全部交由甲公司代理销售;甲公司采用收取手续费的方式为乙公司代理销售A商品，代理手续费收入按照乙公司确认的A商品销售收入(不含销售退回商品)的5%计算;顾客从购买A商品之日起1年内可以无条件退还。20×9年度，甲公司共计销售A商品600万元，至年末尚未发生退货。由于A商品首次投放市场，甲公司乙公司均无法估计其退化的可能性。

(2)20×9年10月8日，甲公司向丙公司销售一批商品，销售总额为6500万元。该批已售商品的成本为4800万元。根据与内公司签订的销售合同，丙公司从甲公司购买的商品自购买之日起6个月内可以无条件退货。根据以往的经验，甲公司估计该批商品的退货率为10%。

(3)20×8年1月1日，甲公司董事会批准了管理层提出的客户忠诚度计划。该客户忠诚度计划为：输积分卡的客户在甲公司消费一定金额时，甲公司向其授予奖励积分，客户可以使用奖励积分(每一奖励积分的公允价值为0.01元)购买甲公司经营的任何一种商品;奖励积分自授予之日起3年内有效，过期作废;甲公司采用先进先出法确定客户购买商品时使用的奖励积分。

20×8年度，甲公司销售各类商品共计70000万元(不包括客户使用奖励积分购买的商品，下同)，授予客户奖励积分共计70000万分，客户使用奖励积分共计36000万分。20×8年末，甲公司估计20×8年度授予的奖励积分将有60%使用。

20×9年度，甲公司销售各类商品共计100000万元(不包括代理乙公司销售的A商品)，授予客户奖励积分共计100000万分，客户使用奖励积分40000万分。20×9年末，甲公司估计20×9年度授予的奖励积分将有70%使用。

本题不考虑增值税以及其他因素。

要求：

(1)根据资料(1)，判断甲公司20×9年度是否应当确认销售代理手续费收入，并说明判断依据。如果甲公司应当确认销售代理手续费收入，计算其收入金额。

(2)根据资料(2)，判断甲公司20×9年度是否应当确认销售收入，并说明判断依据。如果甲公司应当确认销售收入，计算其收入金额。

(3)根据资料(3)，计算甲公司20×8年度授予奖励积分的公允价值、因销售商品应当确认的销售收入，以及因客户使用奖励积分应当确认的收入，并编制相关会计分录。

(4)根据资料(3)，计算甲公司20×9年度授予奖励积分的公允价值、因销售商品应当确认的销售收入，以及因客户使用奖励积分应当确认的收入，并编制相关会计分录。

【参考答案】

(1)不确认收入。

依据：代理手续费收入按照乙公司确认的A商品销售收入(不含销售退回商品)的5%计算。而乙公司由于无法估计其退货的可能性，其销售收入无法确定，因此甲公司的代收手续费收入也无法确定。

(2)确认收入。

依据：附有退货条件的商品销售，根据以往经验能够合理估计退货可能性的，通常应在发出商品时确认收入。

甲公司确认收入的金额=6500×(1-10%)=5850(万元)

(3)20×8年度授予奖励积分的公允价值=70 000×0.01=700(万元)

20×8年度因销售商品应当确认的销售收入=70 000-700=69 300(万元)

20×8年度因客户使用奖励积分应当确认的收入=被兑换用于换取奖励的积分数额/预期将兑换用于换取奖励的积分总数×递延收益余额=36 000/(70 000×60%)×700=600(万元)

相关会计分录：

销售时：

借：银行存款 70 000

贷：主营业务收入 69 300

递延收益 700

在客户兑换积分时：

借：递延收益 (36 000×0.01)360

贷：主营业务收入 360

年末，按照预期将兑换用于换取奖励的积分总数调整收入：

借：递延收益(600-360)240

贷：主营业务收入 240

(4)20×9年度授予奖励积分的公允价值=100 000×0.01=1 000(万元)

20×9年度因销售商品应当确认的销售收入=100 000-1 000=99 000(万元)

20×9年度因客户使用奖励积分应当确认的收入=6 000/(70 000×60%)×700+(40 000-6000)/(100 000×70%)×1 000=585.71(万元)。其中，6 000=70 000×60%-36 000，代表20×8年度授予的剩余积分。相关会计分录：

销售时：

借：银行存款 100 000

贷：主营业务收入 99 000

递延收益 1 000

客户兑换积分时：

借：递延收益 (40 000×0.01)400

贷：主营业务收入 400

年末，按照预期将兑换用于换取奖励的积分总数调整收入：

借：递延收益 (585.71-400)185.71

贷：主营业务收入 185.71

3.甲公司和乙公司20×8年度和20×9年度发生的有关交易或事项如下：

(1)20×8年5月20日，乙公司的客户(丙公司)因产品质量问题和向法院提起诉讼，请求法院裁定乙公司赔偿损失120万元，截止20×8年6月30日，法院尚未对上述案件作出判决，在向法院了解情况并向法院顾问咨询后，乙公司判断该产品质量诉讼案件发生赔偿损失的可能性小于50%。20×8年12月31日，乙公司对丙公司产品质量诉讼案件进行了评估，认定该诉讼案状况与20×8年6月30日相同。

20×9年6月5日，法院对丙公司产品质量诉讼案件作出判决，驳回丙公司的诉讼请求。

(2)因丁公司无法支付甲公司借款3500万元，甲公司20×8年6月8日与丁公司达成债务重组协议。协议约定，双方同意丁公司以其持有乙公司的60%股权按照公允价3300万元，用以抵偿其欠付甲公司贷款300万元。甲公司对上述应收账款已计提坏账准备1300万元。

20×8年6月20日，上述债务重组甲公司、丁公司董事会和乙公司股东会批准。20×8年6月30日，办理完成了乙公司和股东变更登记手续。同日，乙公司和董事会进行了改选，改选后董事会由7名董事组成，其中甲公司委派5名董事。乙公司单程规定，其财务和经营决策需经董事会1/2以上成员通过才能实话。

20×8年6月30日，乙公司可辨认净资产的账面价值为4500万元，除下列项目外，其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。 单位：万元

项目　账面价值　公允价值

固定资产　1000　1500

或有负债　—　20

上述固定资产的成本为3000万元，原预计使用30年，截止20×8年6月30日已使用20年，预计尚可使用10年。乙公司对上述固定资产采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。上述或有负债为乙公司因丙公司产品质量诉讼案件而形成的。

(3)20×8年12月31日，甲公司对乙公司的商誉进行减值测试。在进行商誉和减值测试时，甲公司将乙公司的所有资产认定为一个资产组，而且判断该资产组的所有可辨认资产不存在减值迹象。甲公司估计乙公司资产组的可收回金额为5375万元。

(4)20×9年6月28日，甲公司与戊公司签订股权置换合同，合同约定：甲公司以其持有乙公司股权与戊公司所持有辛公司30%股权进行置换;甲公司所持有乙公司60%股权的公允价值为4000万元，戊公司所持有辛公司30%股权的公允价值为2800万元。戊公司另支付补价1200万元。20×9年6月30日，办理完成了乙公司、辛公司的股东变更登记手续，同时甲公司收到了戊公司支付的补价1200万元。

(5)其他资料如下：

①甲公司与丁公司、戊公司不存在任何关联方关系。甲债务重组取得乙公司股权前，未持有乙公司股权。乙公司未持有任何公司的股权。

②乙公司20×8年7月1日到12月31日期间实现净利润200万元。20×9年1月至6月30日期间实现净利润260万元。除实现的净利润外，乙公司未发生其他影响所有者权益变动的事项。

③本题不考虑税费及其他影响事项。

要求：

(1)对丙公司产品质量诉讼案件，判断乙在其20×8年12月31日资产负债表中是否应当确认预计负债，并说明判断依据。

(2)判断甲公司通过债务重组取得乙公司股权的交易是否应当确认债务重组损失，并说明判断依据。

(3)确定甲公司通过债务重组合并乙公司购买日，并说明确定依据。

(4)计算甲公司通过债务重组取得乙公司股权时应当确认的商誉。

(5)判断甲公司20×8年12月31日是否应当对乙公司的商誉计提减值准备，并说明判断依据(需要计算的，列出计算过程)。

(6)判断甲公司与戊公司进行的股权置换交易是否构成非货币性资产交换，并说明判断依据。

(7)计算甲公司因股权置换交易而应分别在其个别财务报表和合并财务报表中确认的损益。

【参考答案】

(1)根据或有事项确认负债的条件，可以判断乙公司是不需要确认预计负债的。因为确认负债的条件之一是该义务的履行很可能导致经济利益流出企业。而题干一开始告诉，乙公司在向法院了解情况并向法律顾问咨询后，判断该产品质量诉讼案件发生赔偿损失的可能性小于50%.不满足很可能，所以乙公司在20×8年末是不需要确认预计负债的。

(2)根据资料(2)，甲公司应收债权总额为3500万元，并为此确认1300万元的坏账准备，此时债权的账面价值为2200(3500-1300)万元，而丁公司用于偿还债务的股权公允价值为3300万元，3300万元大于2200万元，所以不需要确认债务重组损失。

(3)购买日为20×8年6月30日，因为此时办理完成了乙公司的股东变更登记手续。

(4)甲公司通过债务重组取得乙公司60%股权时应确认的商誉金额为：

根据债务重组的规定，甲公司确认的长期股权投资金额应该按照债务人偿还债务的公允价值为基础，那么长期股权投资的金额应该为3300万元。

而乙公司可辨认净资产公允价值金额为：4500+(1500-1000)-20=4980(万元)。

实际付出的成本为3300万元，按照持股比例计算得到的享有份额=4980×60%=2988(万元)。应该确认的商誉金额=3300-2988=312(万元)。

(5)对商誉进行减值测试：

甲公司享有的商誉金额为312万元，那么整体的商誉金额=312/60%=520(万元)

可辨认净资产的金额=4980+200-500/10×6/12=5155(万元)

那么乙公司资产组(含商誉)的账面价值=5155+520=5675(万元)

乙公司资产组的可收回金额为5375万元，账面价值大于可收回金额应该确认减值损失=5675-5375=300(万元)

(6)不能作为非货币性资产交换，因为补价比例=1200/4000×100%=30%，超过了25%.

(7)因为甲公司持有乙公司股权比例为60%，正常后续计量应该按照成本法来进行核算，那么其个别财务报表填列的金额就是按照成本法来计算确定的长期股权投资金额与公允价值之间的差额，计算如下：

长期股权投资的账面价值为3300万元，持有期间长期股权投资并没有增减变动，所以在个别财务报表填列的损益影响金额=4000-3300=700(万元);

在合并财务报表中，填列的金额应该将长期股权投资调整为权益法核算的情况，计算如下：

长期股权投资的账面价值=3300+(200-500/10×6/12)×60%+(260-500/10×6/12)×60%=3546(万元)

那么合并财务报表中，反映的损益金额=4000-3546-20×60%=442(万元)。

4.甲公司为上市公司。20×7年至20×9年，甲公司及其子公司发生的有关交易或事项如下：

(1)20×7年1月1日，甲公司以30 500万元从非关联方购入乙公司60%的股权，购买日乙公司可辨认净资产的公允价值为50 000万元(含原未确认的无形资产公允价值3 000万元)，除原未确认的无形资产外，其余各项可门诊资产、负债的公允价值与其账面价值相同。上述无形资产按10年采用直线法摊销，预计净残值为零。甲公司取得乙公司60%股权后，能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。

20×9年1月10日，甲公司与乙公司的其他股东签订协议，甲公司从乙公司其他股东处购买乙公司40%股权;甲公司以向乙公司其他股东发行本公司普通股股票作为对价，发行的普通股数量以乙公司20×9年3月31日经评估确认的净资产公允价值为基础确定。甲公司股东大会、乙公司股东会于20×9年1月20日同时批准上述协议。

乙公司20×9年3月31日经评估确认的净资产公允价值为62 000万元。经与乙公司其他股东协商，甲公司确定发行2 500万股本公司普通股股票作为购买乙公司40%股权的对价。

20×9年6月20日，甲公司定向发行本公司普通股购买乙公司40%股权的方案经相关监管部门批准。20×9年6月30日，甲公司向乙公司其他股东定向发行本公司普通股2 500万股，并已办理完成定向发行股票的登记手续和乙公司股东的变更登记手续。同日，甲公司股票的市场价格为每股10.5元。

20×7年1月1日至20×9年6月30日，乙公司实现净利润9 500万元，在此期间未分配现金股利;乙公司因可供出售金融资产公允价值变动增加资本公积1 200万元;除上述外，乙公司无其他影响所有者权益变动的事项。

(2)为了处置20×9年末账龄在5年以上、账面余额为5500万元、账面价值为3000万元的应收账款，乙公司管理层20×9年12月31日制定了以下两个可供选择的方案，供董事会决策。

方案1：将上述应收账款按照公允价值3100万元出售给甲公司的子公司(丙公司)，并由丙公司享有或承担该应收账款的收益或风险。

方案2：将上述应收账款委托某信托公司设立信托，由信托公司以该应收账款的未来现金流量为基础向社会公众发行年利率为3%、3年期的资产支持证券2800万元，乙公司享有或承担该应收账款的收益或风险。

(3)经董事会批准，甲公司20×7年1月1日实施股权激励计划，其主要内容为：甲公司向乙公司50名管理人员每人授予10000份现金股票增值权，行权条件为乙公司20×7年度实现的净利润较前1年增长6%，截止20×8年12月31日2个会计年度平均净利润增长率为7%，截止20×9年12月31日3个会计年度平均净利润增长率为8%;从达到上述业绩条件的当年末起，每持有1份现金股票增值权可以从甲公司获得相关于行权当日甲公司股票每股市场价格的现金，行权期为3年。

乙公司20×7年度实现的净利润较前1年增长5%，本年度没有管理人员离职。该年末，甲公司预计乙公司截止20×8年12月31日2个会计年度平均净利润增长率将达到7%，未来1年将有2名管理人员离职。

20×8年度，乙公司有3名管理人员离职，实现的净利润较前1年增长7%.该年末，甲公司预计乙公司截止20×9年12月31日3个会计年度平均净利润增长率将达到10%，未来1年将有4名管理人员离职。

20×9年10月20日，甲公司经董事会批准取消原授予乙公司管理人员的股权激励计划，同时以现金补偿原授予现金股票增值权且尚未离职的乙公司管理人员600万元。20×9年初至取消股权激励计划前，乙公司有1名管理人员离职。

每份现金股票增值权公允价值如下：20×7年1月1日为9元;20×7年12月31日为10元;20×8年12月31日为12元;20×9年10月20日为11元。本题不考虑税费和其他因素。

要求：

(1)根据资料(1)，判断甲公司购买乙公司40%股权的交易性质，并说明判断依据。

(2)根据资料(1)，计算甲公司购买乙公司40%股权的成本，以及该交易对甲公司20×9年6月30日合并股东权益的影响金额。

(3)根据资料(1)，计算甲公司20×9年12月31日合并资产负债表应当列示的商誉金额。

(4)根据资料(2)，分别方案1和方案2，简述应收账款处置在乙公司个别财务报表和甲公司合并财务报表中的会计处理，并说明理由。

(5)根据资料(3)，计算股权激励计划的实施对甲公司20×7年度和20×8年度合并财务报表的影响，并简述相应的会计处理。

(6)根据资料(3)，计算股权激励计划的取消对甲公司20×9年度合并财务报表的影响，并简述相应的会计处理。

【参考答案】

(1)甲公司购买乙公司40%股权的交易性质，属于母公司购买子公司少数股权的处理。因为甲公司从非关联方购入乙公司60%的股权，形成企业合并后，自乙公司的少数股东处取得了少数股东拥有的对乙公司全部少数股权。

(2)甲公司购买乙公司40%股权的成本=2 500×10.5=2 6250(万元)。乙公司自20×7年1月1日持续计算的可辨认净资产公允价值=50 000+9 500-3 000/10×(2+6/12)+1 200=59 950(万元)，所以，该交易对甲公司20×9年6月30日合并股东权益的影响金额=26 250-59 950×40%=2 270(万元)。

(3)甲公司20×9年12月31日合并资产负债表应当列示的商誉金额=30 500-50 000×60%=500(万元)。

(4)方案一：①乙公司个别财务报表：由于乙公司已经转移与该应收账款所有权相关的风险和报酬，所以乙公司应终止确认该项应收账款，公允价值3 100万元与账面价值3 000万元的差额100万元应冲减原确认的资产减值损失。相关会计分录为：

借：银行存款 3 100

坏账准备 2 500

贷：应收账款 5 500

资产减值损失 100

②甲公司合并财务报表：由于乙公司和丙公司均为甲公司的子公司，所以乙公司转移金融资产给丙公司的行为属于集团内部的转移行为，应当抵销乙公司和丙公司个别财务报表中的处理。相关抵销分录为：

借：资产减值损失 100

贷：应收账款 100

【丙公司个别财务报表会计分录：

借：应收账款 5500

贷：银行存款 3100

坏账准备 2400】

方案二：①乙公司个别财务报表：由于乙公司享有或承担该应收账款的收益或风险，所以乙公司不应终止确认该项应收账款，收到的委托信托公司发行资产支持证券的价款2800万元应确认为负债，并按照3年期、3%的年利率确认利息费用。

②甲公司合并财务报表：由于乙公司委托信托公司转移该金融资产的行为不构成集团内部交易，所以不需要抵销。

(5)20×7年末合并财务报表应确认的应付职工薪酬余额=(50-2)×10×1/2×1=240(万元)，同时确认管理费用240万元。相关会计分录为：

借：管理费用 240

贷：应付职工薪酬 240

20×8年末合并财务报表应确认的应付职工薪酬余额=(50-3-4)×12×2/3×1=344(万元)，同时确认管理费用104(344-240)万元。相关会计分录为：

借：管理费用 104

贷：应付职工薪酬 104

(6)20×9年10月20日因为股权激励计划取消合并报表应确认的应付职工薪酬余额=(50-3-1)×11×3/3×1=506(万元)，同时确认管理费用162(506-344)万元。

以现金补偿600万元高于该权益工具在回购日公允价值506的部分，应该计入当期费用(管理费用)94万元。相关会计分录为：

借：管理费用 162

贷：应付职工薪酬 162

借：应付职工薪酬 506

管理费用 94

贷：银行存款 600