

《中级会计实务》全真模考（三）

一、单项选择题

1. 2×23 年 1 月 1 日，甲公司向 50 名高管人员每人授予 2 万份股票期权，这些人员从被授予股票期权之日起连续服务满 2 年，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）。该期权在授予日的公允价值为每份 12 元。2×24 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 100 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。2×24 年 12 月 31 日，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。2×24 年 12 月 31 日，甲公司因高管人员行权应确认的股本溢价为（ ）万元。

- A. 200
- B. 300
- C. 500
- D. 1 700

【正确答案】B

【答案解析】回购股份时，分录为：

借：库存股 1 500

贷：银行存款 1 500

两年共确认费用 $50 \times 2 \times 12 = 1\ 200$ （万元），分录为：

借：管理费用 1 200

贷：资本公积——其他资本公积 1 200

行权时分录为：

借：银行存款 600

资本公积——其他资本公积 1 200

贷：库存股 1 500

资本公积——股本溢价 300

2. 丙公司因新产品生产需要，2019 年 10 月份对一生产设备进行改良，12 月底改良完成，改良时发生相关支出共计 41 万元，估计能使设备延长使用寿命 5 年。根据 2019 年 10 月末的账面记录，该设备的原账面原价为 300 万元，已计提折旧 120 万元，已计提减值准备 45 万元。被替换部分的账面原值为 75 万元，则丙公司 2019 年 12 月份改良后固定资产价值为（ ）万元。

- A. 142.25
- B. 101.25
- C. 101
- D. 142

【正确答案】A

【答案解析】本题考核固定资产的资本化后续支出。丙公司 2019 年 12 月份改良后固定资产价值 = $(300 - 120 - 45) - (75 - 120 \times 75 / 300 - 45 \times 75 / 300) + 41 = 142.25$ （万元）。

3. 甲公司于 2×18 年 1 月 2 日支付价款 2 060 万元（含已到期但尚未领取的利息 60 万元）取得一项债券投资，另支付交易费用 10 万元，划分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。2×18 年 1 月 8 日，甲公司收到利息 60 万元。2×18 年 12 月 31 日，该项债券投资的公允价值为 2 105 万元。假定债券票面利率与实际利率相等，每年年末支付利息，不考虑所得税等其他因素。甲公司 2×18 年因该项金融资产应计入其他综合收益的金额为（ ）万元。

- A. 95
- B. 105
- C. 115
- D. 125

【正确答案】A

【答案解析】甲公司 2×18 年因该项债券投资应计入其他综合收益的金额 = $2\ 105 - (2\ 060 + 10 - 60) = 95$ (万元)。会计分录为：

2×18 年 1 月 2 日：

借：其他债权投资——成本 2010
 应收利息 60
 贷：银行存款 2070

2×18 年 1 月 8 日：

借：银行存款 60
 贷：应收利息 60

2×18 年 12 月 31 日：

借：其他债权投资——应计利息
 贷：投资收益
借：银行存款
 贷：其他债权投资——应计利息
借：其他债权投资——公允价值变动 95
 贷：其他综合收益 95

【提示】题目条件说“假定债券票面利率与实际利率相等”，所以票面利息等于实际利息，债券平价发行，不涉及利息调整摊销的问题，初始确认时不存在利息调整明细科目。

4. 2×19 年 12 月 26 日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×20 年 3 月 20 日，甲公司应按每台 103 万元的价格向乙公司提供 A 产品 8 台。2×19 年 12 月 31 日，甲公司还没有生产该批 A 产品，但持有的库存 C 材料专门用于生产该批 A 产品 8 台，其账面价值（成本）为 480 万元，市场销售价格总额为 338 万元。将 C 材料加工成 A 产品尚需发生加工成本 350 万元，不考虑其他相关税费。2×19 年 12 月 31 日，C 材料的可变现净值为（ ）万元。

- A. 216
- B. 338
- C. 316
- D. 474

【正确答案】D

【答案解析】由于甲公司与乙公司签订了销售合同，A 产品的销售价格已由销售合同约定，乙公司的 A 产品还未生产，但持有库存 C 材料专门用于生产该批 A 产品，且可生产的 A 产品的数量不大于销售合同订购的数量，因此，在这种情况下，计算该批 C 材料的可变现净值时，应以销售合同约定的 A 产品的销售价格总额 824 万元（ 103×8 ）作为计量基础。C 材料的可变现净值 = A 产品的销售价格 824 - 尚需发生的加工成本 350 = 474 (万元)。

5. A 公司 2×19 年 1 月 1 日外购一幢建筑物，入账价值为 1 000 万元，自购入当日起以经营租赁方式对外出租，年租金为 40 万元，每年年初收取。A 公司采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。2×19 年 12 月 31 日，该建筑物的公允价值为 1 040 万元；2×20 年 12 月 31 日，该建筑物的公允价值为 1 020 万元；2×21 年 1 月 1 日，A 公司出售该建筑物，售价为 1 050 万元，已收存银行。不考虑所得税等其他因素，A 公司处置该建筑物时影响损益的金额为（ ）万元。

- A. 10
- B. 30
- C. 50
- D. 40

【正确答案】B

【答案解析】处置时影响损益的金额 = $1\ 050 - 1\ 020 = 30$ (万元)。处置时相关的账务处理为：

借：银行存款 1 050
 贷：其他业务收入 1 050

借：其他业务成本 1 020
 贷：投资性房地产——成本 1 000
 ——公允价值变动 20
 借：公允价值变动损益 20
 贷：其他业务成本 20

通过分录计算的话，处置损益=上述分录中损益类科目借贷方金额相抵后的余额=其他业务收入 1 050-其他业务成本 1 020-公允价值变动损益 20+其他业务成本的减少 20=30（万元）。

【提示】本题处置时影响损益的金额=出售价款-出售前的账面价值（即公允价值）

6. H 公司为了对管理层进行激励，遂于 2×19 年 1 月 1 日制定并开始实施奖金计划。该计划规定，如果公司管理层通过努力使得公司 2×19 年全年净利润能超过 1 800 万元，则对于超出部分，H 公司会给予管理层 10% 的奖金。假定截至 2×19 年末，H 公司全年实现净利润 2 560 万元，不考虑其他因素，H 公司管理层可获得的奖金为（ ）万元。

- A. 256
- B. 0
- C. 180
- D. 76

【正确答案】D

【答案解析】H 公司管理层可获得的奖金 = (2 560 - 1 800) × 10% = 76（万元）。会计分录为：

借：管理费用 76
 贷：应付职工薪酬——利润分享计划 76

7. 甲公司及其子公司适用的所得税税率均为 25%。2×19 年 6 月 28 日，甲公司从其拥有 80% 股份的被投资企业购进其生产的设备一台，该设备成本 405 万元，售价 508.5 万元（含增值税，增值税税率为 13%），另付运输安装费 11.25 万元，甲公司已付款且该设备当月投入使用，预计使用年限为 5 年，净残值为零，采用年限平均法计提折旧。甲公司 2×19 年年末编制合并报表时有关固定资产内部交易抵销的说法中不正确的是（ ）。

- A. 应抵销固定资产原价 45 万元
- B. 应抵销固定资产的折旧费用 9 万元
- C. 应抵销多提的折旧额 4.5 万元
- D. 确认递延所得税资产 10.125 万元

【正确答案】B

【答案解析】本题考核固定资产内部交易抵销的处理。

借：营业收入 450 [508.5 / (1 + 13%)]
 贷：营业成本 405

 固定资产——原价 45

抵销多提的折旧额 = (450 - 405) / 5 × 6 / 12 = 4.5（万元）

借：固定资产——累计折旧 4.5

 贷：管理费用等 4.5

借：递延所得税资产 10.125

 贷：所得税费用 10.125 [(45 - 4.5) × 25%]

借：少数股东权益 6.075

 贷：少数股东损益 6.075 [(450 - 405 - 4.5 - 10.125) × 20%]

所以，选项 B 不正确，因为是 6 月 28 日进行内部交易，固定资产应从下个月开始计提折旧，因此应抵销固定资产的折旧费用 4.5 万元。

【提示】运输安装费 11.25 万元要计入固定资产入账价值，但是个别报表与合并报表都认可，所以不影响抵销。

8. 2×18 年 12 月 31 日，W 公司对一起未决诉讼确认的预计负债为 400 万元。2×19 年 3 月 12 日，

法院对该起诉讼判决，W 公司应赔偿 S 公司 300 万元，W 公司和 S 公司均不再上诉，款项已经支付。W 公司的所得税税率为 25%，按净利润的 10% 提取法定盈余公积金，2×18 年度财务报告批准报出日为 2×19 年 3 月 31 日，预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。假定税法允许调整报告年度应交所得税，不考虑其他因素，该事项导致 W 公司 2×18 年 12 月 31 日资产负债表“未分配利润”项目期末余额调整增加的金额为（ ）万元。

- A. 75
- B. 7.5
- C. 60
- D. 67.5

【正确答案】D

【答案解析】报告年度末确认预计负债时，税法不认可，所以当时产生了 400 万元的可抵扣暂时性差异，确认了递延所得税资产。日后期间，针对法院实际判决的赔偿金额，税法是认可的，即允许税前扣除的赔偿金额是 300 万元，所以要以 300 万元为基础计算调减的应交所得税。该事项导致资产负债表“未分配利润”项目期末余额调整增加的金额 = $100 \times 75\% \times 90\% = 67.5$ （万元）

账务处理如下：

借：预计负债 400

 贷：以前年度损益调整 100

 其他应付款 300

借：其他应付款 300

 贷：银行存款 300

借：以前年度损益调整 100

 贷：递延所得税资产 100

借：应交税费——应交所得税（ $300 \times 25\%$ ）75

 贷：以前年度损益调整 75

借：以前年度损益调整 75

 贷：盈余公积（ $75 \times 10\%$ ）7.5

 利润分配——未分配利润（ $75 \times 90\%$ ）67.5

本题的关键是要注意：未决诉讼的预计损失不能在税前扣除，只有实际发生赔偿损失时（法院诉讼判决，赔款实际收付）才能在税前扣除。资产负债表日确认预计负债 400 万元，根据税法规定不得税前扣除，所以进行纳税调增，产生可抵扣暂时性差异，确认了递延所得税资产；现在法院已经判决，确定赔偿金额为 300 万元，且已支付，即诉讼损失实际发生了，所以 300 万元可以税前扣除，应调减应交所得税 = $300 \times 25\% = 75$ （万元）。

9. 甲公司对外币业务采用交易发生日的即期汇率折算，按月结算汇兑损益。2×18 年 4 月 10 日，甲公司用人民币向银行兑换取得 180 万美元，银行当日的美元买入价为 1 美元 = 6.76 人民币元，卖出价为 1 美元 = 6.80 人民币元，当日市场汇率为 1 美元 = 6.78 人民币元。2×18 年 4 月 30 日的市场汇率为 1 美元 = 6.85 人民币元。甲公司兑换的 180 万美元于 2×18 年 4 月所产生的汇兑损失为（ ）万人民币元。

- A. -9
- B. 9
- C. 12.6
- D. -12.6

【正确答案】A

【答案解析】2×18 年 4 月所产生的汇兑损失 = 兑换时产生的汇兑损失 + 期末汇率变动产生的汇兑损失 = $180 \times (6.80 - 6.78) - 180 \times (6.85 - 6.78) = -9$ （万人民币元）。

会计分录如下：

4 月 10 日

借：银行存款——美元 1220.4 (180×6.78)
 财务费用 3.6
 贷：银行存款——人民币元 1224 (180×6.80)

4月30日

借：银行存款——美元 12.6 (180×6.85-180×6.78)
 贷：财务费用 12.6

10.2×19年初，甲公司购买了一项剩余年限为5年的公司债券，划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，公允价值为1200万元，交易费用为10万元，该债券的面值为1500万元。2×19年末按票面利率3%收到利息。2×19年末甲公司将该债券出售，价款为1400万元。不考虑其他因素，甲公司因该交易性金融资产影响2×19年投资损益的金额为（ ）万元。

- A. 200
B. 235
C. 245
D. 135

【正确答案】B

【答案解析】交易性金融资产影响2×19年投资损益的金额= -10 (取得时交易费用) + 45 (持有期间利息收入) + (1400-1200) (出售取得价款-出售时交易性金融资产账面价值) = 235 (万元)。

本题账务处理为：

借：交易性金融资产——成本 1 200
 投资收益 10
 贷：银行存款 1 210

借：交易性金融资产——应计利息 45 (1 500×3%)
 贷：投资收益 45

借：银行存款 45
 贷：交易性金融资产——应计利息 45

借：银行存款 1 400
 贷：交易性金融资产——成本 1 200
 投资收益 200

【提示】本题问对某一年度的损益影响金额，此时将当年的所有损益影响加总即可。交易性金融资产是以公允价值入账，不是面值。

二、多项选择题

1. 下列各项中，在选择其记账本位币时应当考虑的因素有（ ）。

- 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

【正确答案】ACD

【答案解析】企业选定记账本位币，应当考虑的因素有：

- (1) 该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算；
- (2) 该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算；
- (3) 融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

【点评】本题考查记账本位币的确定，考试中还可能考查境外经营记账本位币的确定，除了上述三个因素外，还需要考虑的因素有以下四个：

- (1) 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。

- (2) 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。
- (3) 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。
- (4) 境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

2. 下列关于企业日常活动中与资产相关的政府补助的会计处理表述中, 正确的有 ()。

- A. 企业收到货币性资产时, 在总额法下企业收到补助资金时直接计入其他收益
- B. 企业收到货币性资产时, 净额法下企业收到补助资金时先确认递延收益, 购入相关固定资产等时将补助转入其他收益
- C. 企业收到非货币性资产时, 如果资产的公允价值能够可靠计量, 确认递延收益, 在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入其他收益
- D. 企业收到非货币性资产时, 对以名义金额计量的政府补助应在取得时计入当期损益

【正确答案】CD

【答案解析】选项 A, 对于企业日常活动中与资产相关的政府补助, 总额法下企业收到补助资金时先确认递延收益, 在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入其他收益; 选项 B, 净额法下企业收到补助资金时先确认递延收益, 购入相关固定资产等时将补助资金冲减其账面价值。

3. 下列项目产生的递延所得税资产中, 应计入所得税费用的有 ()。

- A. 企业发生可用以后年度税前利润弥补的亏损
- B. 其他债权投资期末公允价值暂时性下降
- C. 企业因计提产品质量保证费用确认的预计负债
- D. 交易性金融资产期末公允价值下降

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 B, 产生的递延所得税资产计入其他综合收益。

4. 下列项目中, 属于会计估计变更的有 ()。

- A. 对产品质量担保费的提取比例的修正
- B. 确认收入时对建造合同履约进度的估计方法的改变
- C. 投资性房地产公允价值估计方法的改变
- D. 将固定资产按直线法计提折旧改为年数总和法计提折旧。

【正确答案】ABCD

【答案解析】产品质量保证费用的计提比例、履约进度的估计方法、公允价值估计方法的确定、固定资产的折旧方法均属于估计项目, 所以其变更均属于会计估计变更。

5. 关于民间非营利组织特定业务会计处理的表述, 下列说法中正确的有 ()。

- A. 捐赠收入均属于限定性收入
- B. 对于劳务捐赠, 不予确认
- C. 当期为政府专项资金补助项目发生的所有费用均应计入业务活动成本
- D. 对于捐赠承诺, 应确认为限定性收入

【正确答案】BC

【答案解析】选项 A, 捐赠收入可能属于限定性收入, 也可能属于非限定性收入; 选项 D, 由于捐赠承诺不满足非交换交易收入的确认条件, 民间非营利组织对于捐赠承诺, 不应予以确认。

6. 企业发生的下列事项中, 影响“投资收益”科目金额的有 ()。

- A. 交易性金融资产在持有期间取得的现金股利
- B. 其他债权投资在资产负债表日的公允价值大于账面价值的差额
- C. 处置权益法核算的长期股权投资时, 结转持有期间确认的其他综合收益 (因被投资单位其他债权投资公允价值变动导致) 金额
- D. 取得其他债权投资发生的交易费用

【正确答案】AC

【答案解析】选项 B, 应计入其他综合收益; 选项 D, 其他债权投资取得时发生的交易费用应计入初始入账金额, 作为其他债权投资的入账价值。

选项 A:

借: 应收股利

贷: 投资收益

选项 B:

借: 其他债权投资——公允价值变动

贷: 其他综合收益

选项 C:

被投资单位其他债权投资公允价值变动, 投资单位的分录是:

借: 长期股权投资——其他综合收益

贷: 其他综合收益 (或相反分录)

处置长期股权投资时:

借: 其他综合收益

贷: 投资收益 (或相反分录)

选项 D:

借: 其他债权投资——成本

——利息调整 (倒挤计入利息调整)

贷: 银行存款等

7. 采用权益法核算长期股权投资, 下列各项中会影响投资企业长期股权投资账面价值的有 ()。

A. 被投资单位因其他权益工具投资公允价值的变动而确认其他综合收益

B. 被投资企业计提盈余公积

C. 被投资单位实际分派股票股利

D. 计提长期股权投资减值准备

【正确答案】AD

【答案解析】选项 B、C, 属于被投资企业所有者权益内部发生的变动, 投资企业不需做账务处理。

选项 A:

被投资单位:

借: 其他权益工具投资

贷: 其他综合收益

或相反分录

投资单位:

借: 长期股权投资——其他综合收益

贷: 其他综合收益

或相反分录

选项 B:

被投资单位:

借: 利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

贷: 盈余公积

投资单位: 不作处理

选项 C:

被投资单位:

借: 利润分配——转作股本的股利

贷: 股本

投资单位: 不作处理

选项 D: 与被投资单位无关。

投资单位：

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

【提示】长期股权投资的账面价值=长期股权投资科目余额-长期股权投资减值准备。

8. 下列资产中，每年年末必须进行减值测试的有（ ）。

- A. 企业合并形成的商誉
- B. 长期股权投资
- C. 使用寿命不确定的无形资产
- D. 使用寿命有限的无形资产

【正确答案】AC

【答案解析】企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，至少应当每年年度终了进行减值测试。选项 BD，资产发生减值迹象时再进行减值测试。

【提示】本题考查资产减值测试。

(1) 定期检测减值的三项资产（至少每年年末测试）

- ①因企业合并形成的商誉；
- ②使用寿命不确定的无形资产；
- ③尚未达到可使用状态的无形资产。

(2) 资产出现减值迹象，再进行减值测试的有：

- ①固定资产；
- ②长期股权投资；
- ③以成本模式计量的投资性房地产；
- ④使用寿命有限的无形资产等。

9. 债务人将债务转为权益工具，下列关于债务人的会计处理表述中，正确的有（ ）。

- A. 应当将所发行股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为当期损益
- B. 应当将债权人放弃债权而享有股份面值的总额确认为股本
- C. 所清偿债务的账面价值与股份面值总额之间的差额计入当期损益
- D. 与发行股票直接相关的手续费应冲减资本公积

【正确答案】BD

【答案解析】选项 A，债务人应当将债权人放弃债权而享有股份面值的总额确认为股本，股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为资本公积；选项 C，所清偿债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额计入当期损益。

借：应付账款

贷：股本[发行股票的面值]

资本公积[股票公允价值-股票面值]

投资收益[应付账款账面价值-股票公允价值]

10. 政府单位接受捐赠取得的下列资产中，不能采用名义金额计量的有（ ）。

- A. 长期股权投资
- B. 公共基础设施
- C. 政府储备物资
- D. 无形资产

【正确答案】ABC

【答案解析】对于投资和公共基础设施、政府储备物资、保障性住房等经管资产而言，其初始成本不能采用名义金额计量。

三、判断题

1. 因同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并利润表时，应当将该子公司合并日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】因同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并利润表时，应当将该子公司当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

2. 对于使用寿命不确定的无形资产，如果以后有证据表明其使用寿命是有限的，应当按照前期会计差错处理。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】这种情况应按照会计估计变更处理。

3. 初次发生的交易或事项采用新的会计政策属于会计政策变更，应采用追溯调整法进行处理。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】初次发生的交易或事项采用新的会计政策，不属于会计政策变更。

4. 企业固定资产的预计报废清理费用，可作为弃置费用，按其现值计入固定资产成本，并确认为预计负债。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】弃置费用通常是根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用，不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

5. 企业在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核时，如果有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当进行追溯调整。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】这种情况，一般不需要进行追溯调整，按照会计估计变更采用未来适用法处理，只需要按照当前最佳估计数调整预计负债的金额，同时计入当期损益即可。

【提示】调整包括追溯调整和当期调整，这里“追溯调整”改成“当期调整”就正确了。

6. 资产负债表日，以前减记存货价值的影响因素已经消失，减记的金额应当予以恢复，将可变现净值与账面价值的差额转回并计入当期损益。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】减记的金额应在原已计提的存货跌价准备金额内转回，而不是按可变现净值与账面价值的差额转回。

7. 企业收到投资者投入的资本，应按照合同约定的汇率进行折算。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】企业收到投资者投入的资本，无论是否有合同约定的汇率，均不得采用合同约定的汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易发生日的即期汇率折算。

8. 因修改其他条款导致债务终止确认，债务人应当按照公允价值计量重组债务，并将终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额的差额计入投资收益科目。（ ）

【正确答案】Y

9. 租赁期开始日是指租赁协议中规定的起租日或协议中约定的租金开始支付日。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期（即承租人开始控制租赁资产使用的日期），租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。

10. 债权人将受让的非金融资产划分为持有待售类别的，应当按照放弃债权的公允价值与相关税费之和确定持有待售资产的入账成本。（ ）

【正确答案】N

【答案解析】债权人在初始计量时，应当比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以二者孰低确认持有待售资产。

四、计算分析题

1. 2×22年3月10日，甲公司经过与乙公司协商，以其拥有的一幢作为成本模式计量的投资性房地

产的公寓楼与乙公司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进行交换。交易发生日，双方均已办妥资产所有权的划转手续。

(1) 甲公司换出公寓楼的账面原价为 9 000 万元，已计提折旧 2 000 万元，已计提减值准备 500 万元，公允价值为 8 000 万元。

(2) 乙公司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的账面价值为 6 000 万元，在交换日的公允价值为 7 500 万元。

(3) 为进行此项交换，乙公司支付了银行存款 500 万元作为补价给甲公司。乙公司换入公寓楼后仍然继续将其用于经营出租目的，并拟采用公允价值计量模式，甲公司换入股票投资后也仍然将其用于交易目的。

(4) 假定该项交换具有商业实质，且换入、换出资产的公允价值均能够可靠计量。该项交易过程中不考虑增值税及其他因素的影响。

要求：

(1) 根据资料，判断上述交易是否属于非货币性资产交换，并说明理由。

【正确答案】

属于非货币性资产交换。(1 分)

理由：补价比例 = $500/8\ 000 \times 100\% = 6.25\%$ ，小于 25%，因此属于非货币性资产交换。(1 分)

【提示】计算补价比例，或用 $500/(7\ 500+500) \times 100\% = 6.25\%$ ，小于 25%，因此属于非货币性资产交换。

(2) 确定甲公司换入交易性金融资产的入账价值以及换出资产影响损益的金额，并编制甲公司相关会计分录。

【正确答案】

甲公司换入交易性金融资产的入账价值 = 7 500 (万元)；(1 分)

甲公司换出公寓楼影响损益的金额 = $8\ 000 - 6\ 500 = 1\ 500$ (万元)。(1 分)

甲公司相关的会计分录为：

借：交易性金融资产 7 500

银行存款 500

贷：其他业务收入 8 000 (1 分)

借：其他业务成本 6 500

投资性房地产累计折旧 2 000

投资性房地产减值准备 500

贷：投资性房地产 9 000 (1 分)

(3) 确定乙公司换入投资性房地产的入账价值以及换出资产影响损益的金额，并编制乙公司相关会计分录。

【正确答案】

乙公司换入投资性房地产的入账价值 = $7\ 500 + 500 = 8\ 000$ (万元) (1 分)

乙公司换出交易性金融资产影响损益的金额 = $8\ 000 - 6\ 000 - 500 = 1\ 500$ (万元)。(1 分)

乙公司相关的会计分录为：

借：投资性房地产——成本 8 000

贷：交易性金融资产 6 000

银行存款 500

投资收益 1 500 (2 分)

2. 甲公司于 2×20 年 1 月 1 日动工兴建一栋办公楼，工程采用出包方式，有关资料如下：

资料一：2×20 年 1 月 1 日取得专门借款 4000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 8%，按年支付利息。除此之外，无其他专门借款。

资料二：该办公楼的建造还占用了两笔一般借款：

(1) 2×19 年 1 月 1 日从银行取得的长期借款 4000 万元，期限为 3 年，年利率为 6%，按年支付利息。

(2) 2×20 年 7 月 1 日从银行取得的长期借款 6000 万元，期限为 5 年，年利率为 8%，按年支付利息。

资料三：与办公楼建造相关的支出如下：

2×20 年 1 月 1 日，支出 3000 万元；2×20 年 7 月 1 日，支出 5000 万元；2×21 年 1 月 1 日，支出 3000 万元。

资料四：2×21 年 6 月 30 日，该办公楼达到预定可使用状态。

其他资料：闲置专门借款资金用于固定收益债券临时性投资，暂时性投资月收益率为 0.5%。

要求：

(1) 分别计算甲公司 2×20 年和 2×21 年专门借款利息资本化金额。

【正确答案】

2×20 年专门借款利息资本化金额 = $4000 \times 8\% - 1000 \times 0.5\% \times 6 = 290$ (万元) (1 分)

2×21 年专门借款利息资本化金额 = $4000 \times 8\% \times 6/12 = 160$ (万元) (1 分)

【答案解析】专门借款利息资本化金额 = 资本化期间的实际利息 - 资本化期间闲置资金收益
拓展：

(1) 假定本题“2×20 年 1 月 1 日，支出 3000 万元”改为“2×20 年 4 月 1 日，支出 3000 万元”，则 2×20 年专门借款利息资本化金额 = $4000 \times 8\% \times 9/12 - 1000 \times 0.5\% \times 3 = 225$ (万元)。

(2) 假定本题添加一个条件“2×20 年 2 月 1 日因资金周转困难暂停施工，于 4 月 30 日才重新开工”，则计算专门借款利息资本化金额时需要将暂停资本化期间剔除。

(2) 分别计算甲公司 2×20 年和 2×21 年一般借款利息资本化金额。

【正确答案】

2×20 年：

一般借款资本化率 = $(4000 \times 6\% + 6000 \times 8\% \times 6/12) / (4000 + 6000 \times 6/12) = 6.86\%$ (1 分)

占用一般借款的资产支出加权平均数 = $(3000 + 5000 - 4000) \times 6/12 = 2000$ (万元) (1 分)

一般借款利息资本化金额 = $2000 \times 6.86\% = 137.2$ (万元) (1 分)

2×21 年：

一般借款资本化率 = $(4000 \times 6\% \times 6/12 + 6000 \times 8\% \times 6/12) / (4000 \times 6/12 + 6000 \times 6/12) = 7.2\%$ (1 分)

占用一般借款的资产支出加权平均数 = $(3000 + 5000 + 3000 - 4000) \times 6/12 = 3500$ (万元) (1 分)

一般借款利息资本化金额 = $3500 \times 7.2\% = 252$ (万元) (1 分)

【答案解析】假定 2×21 年 2 月 1 日—4 月 30 日暂停资本化，则计算一般借款资本化率时不需要将暂停资本化期间剔除，但计算占用一般借款的资产支出加权平均数时需要剔除，即 2×21 年占用一般借款的资产支出加权平均数 = $(3000 + 5000 + 3000 - 4000) \times 3/12$ 。

(3) 分别编制甲公司 2×20 年和 2×21 年与计提借款利息有关的会计分录。

【正确答案】2×20 年有关借款利息的账务处理如下：

借：在建工程 (290 + 137.2) 427.2

 财务费用 342.8

 银行存款 (1000 × 0.5% × 6) 30

贷：长期借款——应计利息 (4000 × 8% + 4000 × 6% + 6000 × 8% × 6/12) 800 (2 分)

2×21 年有关借款利息的账务处理如下：

借：在建工程 (160 + 252) 412

 财务费用 628

 贷：长期借款——应计利息 (4000 × 8% + 4000 × 6% + 6000 × 8%) 1040 (2 分)

五、综合题

1. 甲公司和乙公司适用的企业所得税税率为 25%，且预计在未来期间保持不变，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 2015 年度实现的利润总额为 9 520 万元，年初的递延所得税资产借方余额为 50 万元，与之对应的预计负债贷方余额为 200 万元，递延所得税负债无期初余额。甲公司 2015 年度发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差异的相关资料如下：

资料一：2015 年 8 月，甲公司向非关联企业捐赠现金 500 万元。税法规定，企业向非关联企业的捐赠支出在计算当年应纳税所得额时不予扣除。

资料二：2015 年 9 月，甲公司用银行存款支付产品保修费用 300 万元，同时冲减了预计负债年初贷方余额 200 万元。2015 年年末，保修期结束，甲公司不再预提保修费。税法规定，实际支付的产品保修费用允许税前扣除，但预计的产品保修费用不允许税前扣除。

资料三：2015 年 12 月 31 日，甲公司对应收账款计提了坏账准备 180 万元。税法规定，企业计提的坏账准备在未发生实质性损失前不允许税前扣除。

资料四：2015 年 12 月 31 日，甲公司以定向增发公允价值为 10 900 万元的普通股股票为对价取得乙公司 100% 有表决权的股份，形成非同一控制下控股合并。假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司选择进行免税处理。乙公司当日可辨认净资产的账面价值为 10 000 万元，其中股本 2 000 万元，未分配利润 8 000 万元；除一项账面价值与计税基础均为 200 万元、公允价值为 360 万元的库存商品外，其他各项可辨认资产、负债的账面价值与其公允价值、计税基础均相同。假定不考虑其他因素。

要求：

(1) 计算甲公司 2015 年度的应纳税所得额和应交所得税。

【正确答案】应纳税所得额 = $9\,520 + 500 - 200 + 180 = 10\,000$ (万元)；(1.5 分)

应交所得税 = $10\,000 \times 25\% = 2\,500$ (万元)。(1.5 分)

【答案解析】应纳税所得额的计算就是将会计口径的利润调整为税法口径。

资料一：捐赠支出计入营业外支出，计算会计利润时将营业外支出 500 万元扣除了，但是税法不认可，所以纳税调增 500 万元。

资料二：会计分录为：

借：预计负债 200

 主营业务成本 100

 贷：银行存款 300

对于实际发生的保修费用冲减预计负债 200 万元的处理，计算会计利润时没有扣除，但是税法允许税前扣除，所以纳税调减 200 万元；计入主营业务成本的 100 万元，计算会计利润时已经扣除了，不存在税会差异，不作纳税调整。

资料三：计提坏账准备计入信用减值损失，计算会计利润时将信用减值损失 180 万元扣除了，但是税法不认可，所以纳税调增 180 万元。

(2) 根据资料一至资料三，逐项分析说明甲公司每一交易或事项对递延所得税的影响金额（如无影响的，也应明确指出无影响）。

【正确答案】

资料一，属于非暂时性差异，对递延所得税无影响。(1 分)

资料二，导致可抵扣暂时性差异减少 200 万元，应转回递延所得税资产 50 万元，增加递延所得税费用 50 万元。(1 分)

资料三，导致可抵扣暂时性差异增加 180 万元，应确认递延所得税资产 45 万元，减少递延所得税费用 45 万元。(1 分)

【答案解析】资料二，计提预计负债时，预计负债的账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差

异；实际发生了产品保修费用时要冲减预计负债，此时预计负债的账面价值与计税基础均为 0，暂时性差异的余额为 0，所以要转回可抵扣暂时性差异。

(3) 根据资料一至资料三，逐笔编制甲公司与递延所得税有关的会计分录（不涉及递延所得税的，不需要编制会计分录）。

【正确答案】

资料二：

借：所得税费用 50

贷：递延所得税资产 50（1 分）

资料三：

借：递延所得税资产 45

贷：所得税费用 45（1 分）

(4) 计算确定甲公司利润表中应列示的 2015 年度所得税费用的金额。

【正确答案】所得税费用 = 2 500 + 50 - 45 = 2 505（万元）（2 分）

或：

所得税费用 = (9 520 + 500) × 25% = 2 505（万元）

【答案解析】所得税费用 = 应交所得税 + 递延所得税费用，其中递延所得税费用 = 当期递延所得税负债的增加 + 当期递延所得税资产的减少 - 当期递延所得税负债的减少 - 当期递延所得税资产的增加。所得税费用 = 2 500 + 50 - 45 = 2 505（万元）

或：

如果不存在预期的税率变动的情况下：

所得税费用 = (会计利润 + / - 永久性差异) × 25% = (9 520 + 500) × 25% = 2 505（万元）

推导过程：

所得税费用 = 应交所得税对应的所得税费用 + 递延所得税对应的所得税费用

= (会计利润 + 可抵扣暂时性差异 - 应纳税暂时性差异 + / - 永久性差异) × 25% + (递延所得税负债 - 递延所得税资产)

= 会计利润 × 25% + 可抵扣暂时性差异 × 25% - 应纳税暂时性差异 × 25% + / - 永久性差异 × 25% + (递延所得税负债 - 递延所得税资产)

= 会计利润 × 25% + 递延所得税资产 - 递延所得税负债 + / - 永久性差异 × 25% + 递延所得税负债 - 递延所得税资产

= 会计利润 × 25% + / - 永久性差异 × 25%

= (会计利润 + / - 永久性差异) × 25%

(5) 根据资料四，分别计算甲公司在编制购买日合并财务报表时应确认的递延所得税和商誉的金额，并编制与购买日合并资产负债表有关的调整和抵销分录。

【正确答案】购买日应确认的递延所得税负债 = (360 - 200) × 25% = 40（万元）；（1 分）

合并商誉 = 10 900 - (10 000 + 160 - 40) × 100% = 780（万元）。（1 分）

购买日的调整分录为：

借：存货 160

贷：资本公积 120

递延所得税负债 40（1 分）

购买日的抵销分录为：

借：股本 2 000

资本公积 120

未分配利润 8 000

商誉 780

贷：长期股权投资 10 900（2 分）

【答案解析】合并报表购买日库存商品的账面价值=公允价值 360(万元), 计税基础=200(万元), 账面价值大于计税基础, 产生应纳税暂时性差异, 确认递延所得税负债= $(360-200) \times 25\%=40$ (万元)。

合并商誉=合并成本-享有被投资方净资产公允价值的份额= $10\,900-(10\,000+160-40) \times 100\%=780$ (万元)。

2. 甲公司为增值税一般纳税人, 适用的增值税税率为 13%。2×19 年发生下列业务:

资料一: 3 月 1 日, 甲公司向乙公司销售一批商品 200 件, 单位销售价格为 1 万元, 单位成本为 0.8 万元, 开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 200 万元, 增值税税额为 26 万元。协议约定, 乙公司在 2×19 年 6 月 30 日之前有权退回商品。商品已经发出, 款项已经收到。甲公司根据过去的经验, 估计该批商品退货率约为 8%。3 月 31 日, 甲公司对退货率进行了重新估计, 将该批商品的退货率调整为 10%。

资料二: 7 月 1 日, 甲公司与客户签订合同, 向其销售 A、B 两种商品, 合同价款为 750 万元。其中, A 商品的单独售价为 100 万元, B 商品的单独售价为 800 万元。合同约定, A 商品于合同开始日交付, B 商品在一个月之后交付, 只有当两种商品全部交付之后, 甲公司才有权收取 750 万元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务, 其控制权在交付时转移给客户。当日甲公司交付 A 商品, 8 月 1 日交付 B 商品时收到全部货款。假定该事项不考虑增值税因素。

资料三: 9 月 1 日, 甲公司与丙公司签订一项电子仪器的销售合同, 合同约定甲公司向丙公司销售一批电子仪器产品, 售价为 302 万元。甲公司承诺该批电子仪器售出后 1 年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题, 甲公司根据“三包”规定, 免费负责保修(含零部件的更换), 同时甲公司还向丙公司提供一项延保服务, 即在法定保修期 1 年之外, 延长保修期 3 年。该批电子仪器产品和延保服务的单独标价分别为 300 万元和 2 万元。

甲公司根据以往经验估计在法定保修期(1 年)内将很可能发生的保修费用为 5 万元。该批电子仪器的成本为 100 万元。合同签订当日, 甲公司将该批仪器交付给丙公司, 预计不会发生退货, 同时丙公司向甲公司支付银行存款 302 万元。假定该事项不考虑增值税因素。

资料四: 10 月 1 日“国庆”期间, 甲公司对 S 商品进行促销, 规定购物每满 10 元积 1 分, 积分可在 1 年内兑换成商品, 1 个积分可抵付 2 元。某客户购买了 1 000 件单价为 1 万元的商品, 并办理了积分卡。该商品成本为每件 0.65 万元。预计该客户将在有效期内兑换全部积分。

资料五: 12 月 1 日, 甲公司向丁公司销售一批商品, 开出增值税专用发票上注明销售价格 400 万元, 增值税税额为 52 万元, 成本为 360 万元, 商品未发出, 款项已收到。协议约定, 甲公司应于 2×20 年 5 月 1 日将所售商品购回, 回购价为 440 万元。

假定不考虑其他因素。(计算结果保留两位小数)

要求:

(1) 根据资料一, 判断甲公司向乙公司销售商品是否确认收入, 如果确认, 说明收入确认时点, 并编制甲公司 2×19 年向乙公司销售商品相关的会计分录。

【正确答案】

需确认收入。(0.5 分)

收入确认时点: 甲公司应于 2×19 年 3 月 1 日对 92% 的商品确认收入, 3 月 31 日按照重新估计的退货率 10% 调减 2% 的收入。(0.5 分)

会计分录:

2×19 年 3 月 1 日发出商品时:

借: 银行存款	226
贷: 主营业务收入	184 (200×1×92%)
预计负债	16 (200×1×8%)
应交税费——应交增值税(销项税额)	26 (1 分)
借: 主营业务成本	147.2 (200×0.8×92%)

应收退货成本 12.8 (200×0.8×8%)

贷：库存商品 160 (1分)

2×19年3月31日，重新评估退货率时：

借：主营业务收入 4 [(10%—8%)×200]

贷：预计负债 4 (0.5分)

借：应收退货成本 3.2 [(10%—8%)×160]

贷：主营业务成本 3.2 (0.5分)

(2) 根据资料二，判断甲公司向客户销售 A、B 商品是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点；分别计算两种商品分摊的交易价格，并编制甲公司 2×19 年与销售 A、B 商品相关的会计分录。

【正确答案】应确认收入。(0.5分)

收入确认时点：交付 A 商品和 B 商品时。(0.5分)

会计处理：

分摊至 A 商品的合同价款 = $750 \times 100 / (100 + 800) = 83.33$ (万元) (0.5分)

分摊至 B 商品的合同价款 = $750 \times 800 / (100 + 800) = 666.67$ (万元) (0.5分)

2×19年7月1日交付 A 商品时：

借：合同资产 83.33

贷：主营业务收入 83.33 (1分)

2×19年8月1日交付 B 商品时：

借：银行存款 750

贷：合同资产 83.33

主营业务收入 666.67 (1分)

【答案解析】根据题目条件“只有当两种商品全部交付之后，甲公司才有权收取 750 万元的合同对价”，可以知道交付 A 商品时，甲公司取得的是有条件的收款权，所以是确认合同资产，而不是应收账款（应收账款是无条件的收款权）。

(3) 根据资料三，判断甲公司向丙公司销售电子仪器是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点，并编制甲公司 2×19 年与销售电子仪器相关的会计分录。

【正确答案】

需确认收入。(0.5分)

收入确认时点：销售产品应于签订合同时确认收入；确认的延保服务收费 2 万元应当在延保期间根据延保服务进度确认收入。(0.5分)

会计分录：

借：银行存款 302

贷：主营业务收入 300

合同负债 2 (1分)

借：主营业务成本 100

贷：库存商品 100 (0.5分)

借：主营业务成本 5

贷：预计负债 5 (0.5分)

(4) 根据资料四，判断甲公司销售 S 商品是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点；分别计算奖励积分和商品分摊的交易价格，并编制甲公司 2×19 年与销售 S 商品相关的会计分录。

【正确答案】

需确认收入。(0.5分)

收入确认时点：销售商品时确认产品销售收入，客户实际使用积分时确认积分兑换收入。(0.5分)

会计处理：

奖励积分的单独售价 = $[1 \times (1 + 13\%) \times 1\ 000] / 10 \times 2 = 226$ (万元) (0.5分)

甲公司不含税交易价格=1×1 000=1 000（万元）（0.5分）

销售商品分摊的交易价格=1 000/（1 000+226）×1 000=815.66（万元）（0.5分）

奖励积分分摊的交易价格=226/（1 000+226）×1 000=184.34（万元）（0.5分）

会计分录：

借：银行存款 $[1 \times (1+13\%) \times 1\ 000]$ 1 130
 贷：主营业务收入 815.66
 合同负债 184.34
 应交税费——应交增值税（销项税额） 130（1分）

借：主营业务成本 650
 贷：库存商品 $(0.65 \times 1\ 000)$ 650（0.5分）

（5）根据资料五，判断甲公司向丁公司销售商品是否确认收入，如果确认，说明收入确认时点，并编制甲公司2×19年向丁公司销售商品相关的会计分录。

【正确答案】

不需要确认收入。（0.5分）

会计分录：

2×19年12月1日：

借：银行存款 452
 贷：其他应付款 400
 应交税费——应交增值税（销项税额） 52（1分）

2×19年12月31日：

借：财务费用 $8[(440-400)/5]$
 贷：其他应付款 8（1分）

【答案解析】题目条件说“商品未发出”，所以不需要做“借：发出商品，贷：库存商品”的分录。