①3月15日,长江公司以每件2万元的价格自甲公司购入300件A商品,款项于3月30日支付。甲公司A商品的成本为每件1.4万元。至2012年12月31日,长江公司该批商品已对外售出200件,销售价格为每件3万元。

②6月25日,长江公司出售一件产品给甲公司作为管理用固定资产。长江公司该产品的成本为124万元,销售给甲公司的售价为200万元。甲公司取得该固定资产后,预计其使用年限为10年,按照年限平均法计提折旧,预计净残值为0。假定税法规定的折旧年限、折旧方法及净残值与会计规定相同。

至2012年12月31日,甲公司尚未支付该设备购入款。长江公司对该项应收账款计提坏账准备20万元。

③7月2日,长江公司与甲公司签订协议,将一项专利权转让给甲公司,转让时该项专利权的账面价值为60万元,售价为100万元,长江公司当日收到转让款项并存入银行。甲公司购入该专利权后作为管理用无形资产投入使用,预计其尚可使用年限为5年,采用直线法摊销,无残值。

(4)其他有关资料:

①不考虑增值税和所得税以外的其他税费。

②长江公司、甲公司均按照净利润的10%提取法定盈余公积。

③本题中内部交易涉及的存货、固定资产和无形资产均未出现减值迹象。

④本题中长江公司及甲公司均采用资产负债表债务法核算所得税费用,适用的所得税税率均为25%,抵销内部交易时应考虑递延所得税的影响。

⑤不要求编制与合并现金流量表相关的抵销分录。

要求:

(1)判断上述企业合并的类型(同一控制下企业合并或非同一控制下企业合并),并说明理由。

(2)确定长江公司对甲公司长期股权投资的初始投资成本,并编制个别财务报表确认长期股权投资的会计分录。

(3)确定长江公司个别财务报表对甲公司长期股权投资在2012年12月31日的账面价值。

(4)编制2012年度合并财务报表中与存货、固定资产、债权债务和无形资产有关的抵销分录。

(5)计算合并财务报表中下列项目的合并金额。

2012年度会计专业技术资格考试中级会计实务模拟试题参考答案

○张志凤

一、单项选择题

1. D　**【解析】**选项D,应记入"资本公积——其他资本公积"科目。

2. A　**【解析】**2012年度长江公司个别财务报表中采用权益法应确认的投资收益=[600-(300-260)]×30%=168(万元)。

3. A　**【解析】**企业选定境外经营的记账本位币,除销售、购货和融资因素外,还应考虑下列因素: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。

4. D　**【解析】**合并财务报表中商誉计提减值准备前的账面价值=3 200-3 000×80%=800(万元),乙资产组包含完全商誉的账面价值=2 700+800÷80%=3 700(万元),该资产组的可收回金额为3 100万元,故应确认资产组减值损失=3 700-3 100=600(万元),因完全商誉的价值为1 000万元(800÷80%),所以减值损失只冲减商誉600万元,但合并财务报表中反映的是归属于母公司的商誉,未反映归属于少数股东的商誉,因此合并财务报表中商誉的列报金额=(1 000-600)×80%=320(万元)。

5. B　**【解析】**A公司换入乙设备的入账价值=(100-30-10)-5=55(万元)。

6. D　**【解析】**固定资产盘盈作为前期差错通过"以前年度损益调整"核算,不影响当期损益。

7. C　**【解析】**N公司重组日应计入营业外收入的金额=1 170-(200+300×1.17+450)=169(万元)。

8. D　**【解析】**重分类日,持有至到期投资的账面价值与其公允价值之间的差额应计入资本公积。

9. B　**【解析】**2012年度该投资性房地产应计提的折旧额=(920-20)×5/15×1/12+(920-20)×4/15×11/12=245(万元)。

10. A　**【解析】**亏损合同,在满足预计负债确认条件时,应当确认预计负债,所以选项A不正确。

11. A　**【解析】**甲公司2012年1月1日应确认的销售商品收入金额=800×4.212 4=3 370(万元)。

12. D　**【解析】**2012年12月31日建造合同完工进度=656÷820×100%=80%,2012年12月31日甲公司对该合同应确认的预计损失=(820-780)×(1-80%)=8(万元)。

13. B　**【解析】**甲公司2012年12月31日应确认的公允价值变动收益=10 000×8×0.78-10 000×7×0.8=6 400(元人民币)。

14. B　**【解析】**在合并财务报表中,子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的,其余额仍应当冲减少数股东权益,即少数股东权益可以出现负数。

15. D　**【解析】**2012年12月31日剩余存货在合并财务报表中的成本=1 000×60%=600(万元),因可变现净值为500万元,所以账面价值为500万元,计税基础=1 600×60%=960(万元),故合并财务报表中递延所得税资产的列报金额=(960-500)×25%=115(万元)。

二、多项选择题

16. ABC　**【解析】**可变现净值不是现值,与折现率无关。

17. ACD　**【解析】**选项B,改变固定资产使用寿命属于会计估计变更,采用未来适用法处理,不应追溯调整固定资产折旧金额。

18. AD　【解析】持有至到期投资和可供出售金融资产不能重分类为交易性金融资产,选项B和C错误。

19. ABC　【解析】持有至到期投资的摊余成本,是指该持有至到期投资的初始确认金额经过下列调整后得到的结果:①扣除已偿还的本金;②加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额;③扣除已发生的减值损失。持有至到期投资的摊余成本就是其账面价值,因此选项A、B、C均影响其摊余成本。

20. BC　【解析】预计未决诉讼损失若实际发生时允许税前抵扣产生暂时性差异,也属于可抵扣暂时性差异,选项A错误;选项D,资产账面价值小于计税基础产生可抵扣暂时性差异。

21. ABD　【解析】选项C,属于债务重组利得。

22. ABD　【解析】企业在确定最佳估计数时,应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。货币时间价值影响重大的,应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

23. ABC　【解析】资产债表日,长期借款利息费用可能借记的会计科目有研发支出、制造费用、在建工程、财务费用等科目。

24. ABC　【解析】销售商品涉及现金折扣的,应全额确认收入,现金折扣在发生时计入当期损益(财务费用),所以选项D不正确。

25. ABD　【解析】社会福利院属于民间非营利组织,应以权责发生制为基础进行会计核算。

三、判断题

26. ×　【解析】采用权益法核算长期股权投资,投资企业确认投资收益时,因顺流、逆流交易而产生的未实现内部交易损失,属于所转让资产发生减值损失的,有关的未实现内部交易损失不应予以抵销。

27. ×　【解析】企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损时,应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益,处置收入计入其他业务收入,账面价值计入其他业务成本。

28. ×　【解析】利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算;也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易日发生日即期汇率近似的汇率折算。

29. ✓

30. ×　【解析】应当在会计报表附注中单独披露。

31. ×　【解析】本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别,而采用新的会计政策不属于会计政策变更,也不属于会计估计变更。

32. ×　【解析】虽然可供出售金融资产资产负债表日按公允价值计量,公允价值变动计入所有者权益,但其公允价值下降幅度较大或非暂时性下跌时应将其视为减值,计提减值准备。

33. ×　【解析】应使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债及或有负债在本期资产负债表日应有的金额。

34. ×　【解析】外币一般借款的汇兑差额应全部计入当期损益。

35. ✓

四、计算分析题

1. (1)甲公司的会计分录:①2012年6月2日。借:其他应收款4 600;贷:银行存款3 000,坏账准备1 600。借:固定资产2 000,坏账准备960(1 600×60%);贷:其他应收款2 760(4 600×60%),营业外收入200。

②2012年11月2日。借:银行存款1 840(4 600×40%),坏账准备640(1 600−960);贷:其他应收款1 840(4 600−2 760),营业外收入640。

③2012年12月31日。借:管理费用74.07(2 000/13.5/12×6);贷:累计折旧74.07。

(2)乙公司的会计分录:①2012年6月2日。借:固定资产清理1 215,累计折旧585(1 800/20×6.5);贷:固定资产1 800。借:固定资产清理100;贷:应交税费——应交营业税100。借:应付账款4 600;贷:应付账款——债务重组1 840,固定资产清理2 000,营业外收入——债务重组利得760(4 600−2 000−1 840)。借:固定资产清理685;贷:营业外收入——处置非流动资产利得685。

②2012年11月2日。借:应付账款——债务重组1 840;贷:银行存款1 840。

2. (1)①4月1日。借:在建工程640;贷:银行存款——美元户640(100×6.4)。

②4月20日。借:银行存款——人民币户630(100×6.30),财务费用5;贷:银行存款——美元户635(100×6.35)。

③5月10日。借:在建工程378;贷:银行存款——美元户378(60×6.3)。

④5月15日。借:银行存款——美元户1 260(200×6.3),财务费用20;贷:应收账款——美元户1 280(200×6.4)。

⑤6月20日。借:应收账款——美元户1 250(200×6.25);贷:主营业务收入1 250。借:主营业务成本800;贷:库存商品800。

⑥6月30日。二季度利息为2 000×6%×3/12×6.20=186(万元人民币),应计入在建工程部分=186−12×6.20=111.6(万元人民币)。借:银行存款——美元户74.4(12×6.2),在建工程111.6;贷:应付利息——美元户186(30×6.20)。

(2)①计入在建工程的汇兑差额。

长期借款:2 000×(6.40−6.20)=400(万元人民币)(借方,汇兑收益)

应付利息:30×(6.40−6.20)+30×(6.20−6.20)=6(万元人民币)(借方,汇兑收益)

计入在建工程的汇兑净收益=400+6=406(万元人民币)

②计入当期损益的汇兑差额。

银行存款汇兑差额=(6 400−640−635−378+1 260+74.4)−(1 000−100−100−60+200+12)×6.20=179(万元人民币)(贷方,汇兑损失)

应收账款汇兑差额=(1 920−1 280+1 250)−(300−200+200)×6.20=30(万元人民币)(贷方,汇兑损失)

计入当期损益的汇兑损失=179+30+5+20=234(万元人民币)

(3)借:长期借款——美元户400,应付利息——美元户6;贷:在建工程406。借:财务费用209;贷:银行存款——美元户179,应收账款——美元户30。

五、综合题

1. (1)甲公司将持有的乙公司股票进行重分类并将其作为会计政策变更进行会计处理不正确。

理由:交易性金融资产与其他类金融资产不能重分类。

更正分录:

①更正可供出售金融资产重分类为交易性金融资产的会计处理。借:交易性金融资产——成本 2 000,可供出售金融资产——公允价值变动 400, 利润分配——未分配利润 360,盈余公积 40;贷:交易性金融资产——公允价值变动 400,可供出售金融资产——成本 2 000, 资本公积——其他资本公积 400。

②更正 2011 年年末确认公允价值变动的会计处理。借:资本公积——其他资本公积 200;贷:可供出售金融资产——公允价值变动 200。借: 交易性金融资产——公允价值变动 200;贷:公允价值变动损益 200。或:借:交易性金融资产——公允价值变动 200,资本公积——其他资本公积 200;贷:可供出售金融资产——公允价值变动 200, 公允价值变动损益 200。

(2)2011 年 1 月 1 日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及后续会计处理不正确。

理由: 投资性房地产后续计量不可以从公允价值模式变更为成本模式。

更正分录:①借:投资性房地产——成本 17 000,投资性房地产累计折旧 680(17 000÷25),利润分配——未分配利润 288[(1 000−680)×90%],盈余公积 32[(1 000−680)×10%];贷:投资性房地产——公允价值变动 1000,投资性房地产 17000。

②借:投资性房地产累计折旧 680(17 000÷25);贷:其他业务成本 680。

③借:公允价值变动损益 1 000;贷:投资性房地产——公允价值变动 1 000。

或: ①更正投资性房地产的账面余额: 借: 投资性房地产——成本 17 000;贷:投资性房地产 17 000。借:公允价值变动损益 1 000,利润分配——未分配利润 900,盈余公积 100;贷:投资性房地产——公允价值变动 2 000。

②更正 2010 年和 2011 年成本模式计提的折旧:借:投资性房地产累计折旧 680;贷:利润分配——未分配利润 612,盈余公积 68。借:投资性房地产累计折旧 680;贷:其他业务成本 680。

(3)2011 年 12 月 31 日甲公司将剩余的丙公司债券重分类为可供出售金融资产的会计处理正确。

理由:甲公司因处置持有至到期投资部分的金额较大,且不属于企业会计准则中所规定的例外情况, 使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资, 应当将该投资的剩余部分重分类为可供出售金融资产, 并以公允价值进行后续计量,公允价值与原账面价值的差额计入资本公积。

正确分录:借:银行存款 1 010;贷:持有至到期投资——成本 1 000,投资收益 10。借:可供出售金融资产 1 010;贷:持有至到期投资——成本 1 000,资本公积——其他资本公积10。

(4)甲公司持有丁上市公司股份的分类不正确。

理由:根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定,企业持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资,应当作为长期股权投资。而企业持有上市公司限售股权(不包括股权分置改革中持有的限售股权),如果对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的,应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定,将该限售股权划分为可供出售金融资产或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产(或交易性金融资产)。因甲公司没有将该股票直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的意图,所以应将其划分为可供出售金融资产。

更正分录:借:可供出售金融资产——成本 1 602(1 600+2);贷:长期股权投资 1 602。借:可供出售金融资产——公允价值变动 398(400×5−1 602);贷:资本公积——其他资本公积 398。

2. (1)①该项企业合并为同一控制下企业合并。

②理由: 因合并前后长江公司和甲公司均受大海公司控制,所以属于同一控制下的企业合并。

(2)①长期股权投资的初始投资成本=120 000×60%=72 000(万元)。

②会计分录:借:长期股权投资 72 000;贷:股本 20 000,资本公积——股本溢价 52000。借:资本公积——股本溢价 1000;贷:银行存款 1 000。

(3)长江公司对甲公司的长期股权投资个别财务报表中采用成本法核算,2012 年年末长期股权投资的账面价值仍为 72 000 万元。

(4)①内部购入 A 商品抵销分录:借:营业收入 600(300×2);贷:营业成本 600。借:营业成本 60;贷:存货 60[100×(2−1.4)]。借:递延所得税资产 15;贷:所得税费用 15。

②与内部交易固定资产相关的抵销分录: 借: 营业收入 200;贷:营业成本 124,固定资产——原价 76。借:固定资产——累计折旧 3.8(76÷10×6/12);贷:管理费用 3.8。借:递延所得税资产 18.05[(76−3.8)×25%];贷:所得税费用 18.05。

③内部债权债务项目的抵销分录: 借: 应付账款 234(200×1.17);贷:应收账款 234。借:应收账款——坏账准备 20;贷:资产减值损失 20。借:所得税费用 5(20×25%);贷:递延所得税资产 5。

④与内部交易无形资产相关的抵销分录:借:营业外收入 40;贷:无形资产——原价 40。借:无形资产——累计摊销 4(40÷5×6/12);贷:管理费用 4。借:递延所得税资产 9[(40−4)×25%];贷:所得税费用 9。

(5)

单位:万元

项　目	合并金额
营业收入	20 000+5 000−600−200=24 200
营业成本	12 000+3 000−600+60−124=14 336
管理费用	1 000+600−3.8−4=1 592.2
资产减值损失	300+100−20=380
存货	4 000+2 000−60=5 940
固定资产	6 000+3 000−76+3.8=8 927.8
无形资产	2 000+500−40+4=2 464
递延所得税资产	400+200+15+18.05−5+9=637.05
商誉	500

注:同一控制下的企业合并不产生新的商誉,合并财务报表中的商誉仍为长江公司个别财务报表中的商誉 500 万元。