

2016 年注册会计师《会计》考试真题及答案解析

一、单项选择题

1 甲公司自2×10开始从国际市场进口丙原料，再将丙原料销售给国内企业，使用丙原料生产的丁产品由政府定价对外出售。由于国际市场上丙原料的价格上涨，而丁产品的销售价格不变，形成进销倒挂的局面。2×14之前，丙原料以进口价格为基础定价，国家财政对其差价进行补贴，国家补贴款管理为限定甲公司对丙原料的销售价格，然后对甲公司的进销差价损失由国家财政给予返还。关于国家返还进销差价损失的会计处理，说法正确的是（ ）。

- A 确定丙销售相关营业收入
- B 确认为所有者资本投入计入所有者权益
- C 确认为与资产相关的政府补助按比例分摊入营业外收入
- D 确认为与收益相关的政府补助按直计当期营业外收入

【参考答案】A

2 2015年6月，甲乙公司之间签订股权转让协议，协议约定：甲将持有的丁公司20%的股权转给乙公司，转让价款为7亿元，分三次支付，其中，2015支付2亿元，为了保证甲公司的信誉，甲公司将其中的5%的股权投资过户给乙公司，但乙公司并未实际取得该5%的表决权和利润分配权利。甲公司和乙公司不存在关联方关系。不考其他因素，关于甲公司的2×15的会计处理中正确的是（ ）。

- A 甲公司实际上收到的价款确认为负债
- B 将转让协议作为或有事项在附属中披露
- C 将转让总价与股权账面差额确为转让损益，未收到的价款确为应收账款
- D 将实际收到的价款与5%股权的账面价值差额确认为转股损益

【参考答案】A

3 关于外币财务报表价值的会计处理正确的是（ ）。

A 合并报表中各子公司之间实质上构成对另一子公司投资的外币货币性项目，产生的汇兑差额应由少数股东承担

B 在合并报表中，企业对境外子公司的报表进行折算，其折算金额应在母公司所有者权益项目中单列外币报表折算差额反映

C 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，以母、子公司的记账本位币以外的货币反映的构成对子公司净投资的外币货币性项目，应将该差额计入财务费用

【参考答案】B

4 下列交易或事项，甲公司应按非货币性资金交换的原则进行会计处理的是（ ）。

A 以持有的应收账款换取乙的产品

B 以持有应收票据换乙公司的电子设备

C 以商品换乙公司的产品作为固定资产使用

D 以持有至到期的债权投资换25%的股权投资

【参考答案】C

【答案解析】货币性资产，指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产，包括现金、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。所以选项C是正确的。

5 下列各组资产和负债中，允许以净额在资产负债表上列示的是（ ）。

A 作为金融负债担保物的金融资产和被担保的金融负债

B 因或有事项需承担的义务和基本确定可获得的第三方赔偿

C 与交易方明确约定定期以净额结算的应收款项和应付款项

D 基础风险相同但涉及不同交易对手的远期合同中的金融资产和金融负债

【参考答案】C

【答案解析】对于选项A，需要单独为金融资产和金融负债，所以不正确；选项B需要单独确认为预计负债和其他应收款的，所以不正确；选项D需要单独确认的，所以不正确。

6 2014年1月1日甲公司通过乙公司定向增发1500万股普通股，每股面值为1元，市价为6元，该项交易取得乙公司80%的股权，并控制乙公司，另以银行存款支付财务顾问费用300万元，双方协定，如果乙公司未来3年平均净利润增长率超过8%，甲公司需另外向乙公司原股东支付100万元的合并对价，当日，甲公司预计乙公司未来3年平均净利润增长率很可能达到10%，其他因素不变，甲公司与乙公司及其控股股东不存在关联关系，甲公司该企业合并的合并成本是（ ）。

A 9000万元

B 9100万元

C 9300万元

D 9400万元

【参考答案】B

【答案解析】 $1500 \times 6 + 100 = 9100$ 万元

某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。所以选项B正确。

7、甲升级生产线，升级改造之前，该生产线的账面价值为3500万元，被替换的冷凝设备的账面价值为500万元，企业为进行改造该固定资产发生如下支出：（1）购入新的冷凝装置成本为1200万元，增值税额为204万元；（2）企业为改造生产线借入专门借款的利息为80万元；（3）企业发生人工费320万元；（4）企业领用库存原材料200万元，增值税额34万元；（5）企业领用外购工程物资400万元，增值税额为68万元。则甲公司对该生产线更新改造后的入账价值是（ ）。

A 4000万元

B 5200万元

C 5700万元

D 5506万元

【参考答案】B

【答案解析】 $3500 - 500 + 1200 + 80 + 320 + 200 + 400 = 5200$ 万元

8、12月31日，甲向乙定毛绒玩具，收到并支付50万元，年末开始派发给客户，不考虑其他因素，则甲公司的会计处理是（ ）。

- A 计入库存商品
- B 确认为销售成本
- C 确认为当期管理费用
- D 确认为销售费用

【参考答案】D

【答案解析】企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。甲购买毛绒玩具派发给客户，属于为了销售活动购入的特定商品，计入销售费用，所以选项D正确。

二、多项选择题

1.下列说法中，关于收入时点的确定正确的有（ ）。

- A. 电影放映收费，在电影反映结束后确认收入
- B. 提供培训服务的费用，在提供服务期间确认收入
- C. 销售商品价格包括的可区分的服务费，服务费在提供服务期间分期确认收入
- D. 提供建筑设计的收费，在资产负债表日根据完工进度确认收入

【参考答案】ABCD

【答案解析】AB一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该项资产一次性确认收入；C提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入；D建造设计，企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。

2 下列关于合营安排的说法正确的有（ ）。

- A 所有参与方都对该安排实施共同控制
- B 两个参与方组合能够集体控制某项安排的，该安排不构成共同控制
- C 能够对合营企业达到重大影响的参与方，应对其投资采用权益法核算
- D 合营安排为共同经营的，合营方按一定比例享有该安排相关资产或负债

【参考答案】BCD

【答案解析】合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排同时具有以下特征：（1）各参与方受到该安排的约束（2）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。并不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。

3. 下列关于商誉会计处理正确的有（ ）。

- A 商誉应当结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试
- B 商誉于资产负债表日不存在减值迹象的，无需对其进行减值测试
- C 与商誉有关的资产组或资产组组合存在减值迹象的，应当首先对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试
- D 与商誉有关的资产组或资产组组合的减值损失应首先抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值

【参考答案】ACD

【答案解析】对于商誉，使用寿命不能确定的无形资产要在每个资产负债表日进行减值测试。

4. 下列说法中应该重新计算各项报表期间每股收益的有（ ）。

- A. 年报期间盈余公积转为股本
- B. 在资产负债表日后期间分拆股份
- C. 已发行股份为对价实现非同一控制下企业合并
- D. 因发生企业重大会计差错而对财务报告进行调整

【参考答案】 ABD

【答案解析】 C选项实现企业合并并不会影响每股收益的计算。

5. 下列各项中属于关联方的有（ ）。

- A. 同甲公司受重大影响的乙公司
- B. 同甲公司共同经营辛公司的丙公司
- C. 甲公司受托管理企业能影响投资活动的受托管理机构
- D. 甲公司的财务总监的妻子投资设立并控制的丁公司

【参考答案】 CD

A选项，同受重大影响的并不能认定为关联方。两方或两方以上同受一方控制、共同控制构成关联方，不包括重大影响。B关联方关系里不包括共同经营。

计算分析题

甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）为一家从事贵金属进口、生产加工以及销售相关产品的企业，2×15年发生如下业务：

（1）为促进商品销售，2×15年甲公司出台了以旧换新政策，在销售黄金饰品时，承诺消费者在购买后任一时点，如果所购饰品不存在不可修复的瑕疵，均可以售出产品的原价换取甲公司在售的黄金产品。具体为：换取的黄金饰品价格低于原出售商品价格，不予退回，换取的黄金饰品价格高于原出售商品价格，顾客补以差价。

2×15年，甲公司销售上述范围饰品2300件，取得收入4650万元，相关产品成本为3700万元。

2×15年，甲公司首次推出以旧换新政策，以前并未推出相关政策，2×15年，黄金的市场价格处于上升通道，据有关资料预测，在未来会计期间内保持小幅小升。

（2）为进一步宣传甲公司品牌形象，2×15年，甲公司聘请专业设计机构为甲公司设计黄金摆件，市场制定后分发给各经销商作品牌宣传。2×15年，支付给专业设计机构设计费200万元，订制摆件200件，每件3.5万元。2×15年11月，收到订制摆件并于年底分发各经销商。

在将黄金摆件分发给各经销商后，经双方约定，无论经销商是否退出，均无需返还。

（3）国家有关部门要求，甲公司2×15年代国家进口贵金属100吨，价格为1200万元/吨，按国家有关规定将产品按照进口价格80%出售给政府指定的下游企业，取得货款收入96000万元。

2×15年末，该企业收到国家有关部门支付的进销差价补偿款24000万元。

(4) 2×15年1月2日, 甲公司股东大会通过高管人员授予限制性股票的方案, 方案规定: 被激励的30名高管人员以每人每股5元的价格购买甲公司10万股普通股。自方案生效之日起, 高管人员在甲公司服务期满3年且3年内甲公司净资产收益率平均达到15%或以上, 3年期满即有权拥有股票, 若服务期未满, 或业绩未达到, 则3年到期后, 甲公司以每股5元的价格回购高管人员手中的股票。在3年持股期间, 高管人员不享有股东的任何权利。

2×15年1月2日, 甲公司普通股的市场价格为每股10元。当日, 高管人员支付股票价款并登记为股票持有人。

2×15年, 计划范围内的高管无人离开公司, 未来会计期间预测不会有人离开。2×15年, 甲公司净资产收益率为18%, 有上升空间, 预计3年会计期间达到20%可能性比较大。

要求:

根据上述资料, 描述相关账务处理并说明理由, 编制相关会计分录。

【参考答案】

(1) 由于换取的黄金饰品价格低于原出售商品价格, 不予退回, 换取的黄金饰品价格高于原出售商品价格, 顾客补以差价。且市场价格上升通道, 所以风险与补偿已经转移, 应确认收入。

借: 银行存款/应收账款 5440.5 (4650+790.5)

贷: 主营业务收入 4650

应交税费——应交增值税（销项税额） 790.5

借：主营业务成本 3700

贷：库存商品 3700

（2）用于品牌宣传发生的费用，作为企业的销售费用处理。

借：预付账款（ $200+200 \times 3.5$ ） 900

贷：银行存款 900

借：销售费用 900

贷：预付账款 900

（3）参照政府补助的相关规定，但这里的进销差价补偿不属于政府补助。

借：库存商品 120000

贷：银行存款 120000

借：银行存款 96000

其他应收款 24000

贷：主营业务收入 120000

借：主营业务成本 120000

科教园区招生

贷：库存商品 120000

借：银行存款 120000

贷：其他应收款 120000

(4) 该事项属于股权激励的内容，参照限制性股票的相关规定。

2×15 年确认成本费用 $= 10 \times 10 \times 30 \times 1/3 = 100$

借：管理费用 1000

贷：资本公积——股本溢价 1000

借：银行存款 1500

贷：股本 300

资本公积——股本溢价 1200

同时，就回购义务确认负债

借：库存股 1500 ($5 \times 30 \times 10$)

贷：其他应付款——限制性股票回购义务 1500

(1) 甲公司计划实施一项股权激励计划，拟从2014年至2017年间按照工资总额的10%计提资金，用于在2018年从二级市场购买本公司股票奖励给员工，授予的员工具有不确定性，即在2014年到2017年间在职的员工在2018年不一定在职。2014年甲公司按照当年工资总额的10%计提了3000万元。会计分录为：

借：管理费用 3000

贷：应付职工薪酬 3000

(2) 为加快公司转型，实现产品升级换代，公司鼓励快要退休的员工提前退休，提前退休的给予每人30万元的补偿。该计划已经公告并获得工会同意，该计划中涉及1000名员工，截止2014年底有800人表示愿意提前退休。2014年底该计划还在持续进行。甲公司会计处理如下：

借：长期待摊费用 24000

贷：预计负债 24000

借：营业外支出 4800

贷：长期待摊费用 4800

(3) 根据公司利润分享计划的规定，根据公司利润情况，销售部门的员工享有公司净利润的3%的奖励620万元，甲公司2015年2月18日确认了2014年度销售人员的奖励。甲公司的会计处理为：

借：利润分配——未分配利润 620

贷：应付职工薪酬 620

其他资料，甲公司按照净利润的10%提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积。

要求：根据资料（1）~（3）分别说明甲公司的会计处理是否正确，说明理由，并编制相关的更正分录（涉及损益的不通过“以前年度损益调整”科目核算。）

【答案】（1）该事项的处理不正确。因为职工行权时，甲公司将回购本公司股票给职工，属于权益结算的股份支付。

更正分录为：

借：应付职工薪酬 3000

贷：资本公积 3000

（2）该事项的处理不正确。因为对于自愿接受裁减建议的辞退福利，甲公司应当根据预计将会接受裁减建议的职工数量和每一位的辞退补偿确认应付职工薪酬，并计入当期损益。

更正分录为：

借：管理费用 24000

贷：应付职工薪酬 24000

借：预计负债 24000

贷：长期待摊费用 24000

借：长期待摊费用 4800

贷：营业外支出 4800

（3）该事项的处理不正确。因为对于企业的短期利润分享计划，企业应当在满足相关条件时，确认应付职工薪酬并计入当期损益或相关的资产成本。

更正分录为：

借：销售费用 620

贷：利润分配——未分配利润 620

甲公司适用的所得税率为25%，预计以后期间不会变更，未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异；2x15年递延所得税资产的账面余额为100万元，递延所得税负债的账面余额为零，不存在其他未确认暂时性差异所得税影响的事项。2x15年，甲公司发生的下列交易或事项，其会计处理与所得税法规规定存在差异：

（1）甲公司持有乙公司30%股权并具有重大影响，采用权益法核算，其初始投资成本为1000万元。截至2x15年12月31日，甲公司该股权投资的账面价值为1900万元，其中，因乙公司2x15年实现净利润，甲公司按持股比例计算确认增加的长期股权投资

产生的其他综合收益增加，甲公司按持股比例计算确认增加的长期股权投资账面价值80万元，其他长期股权投资账面价值的调整系按持股比例计算享有乙公司以前年度的净利润。甲公司计划于2x16年出售该项股权投资，但出售计划尚未经董事会和股东大会批准。税法规定，居民企业间的股息、红利免税。

（2）1月4日，甲公司经股东大会批准，授予其50名管理人员每人10万份股份期权，股份期权于到期日可以6元/股的价格购买甲公司1股普通股，但被授予股份期权的管理人员必须在甲公司工作满3年才可行权。甲公司因该股份激励于当年确认了550万元的股份支付费用。税法规定，行权时股份公允价值与员工实际支付价款之间的差额，可在行权期间计算应纳税所得额时扣除。甲公司预计该股份期权行权时可予税前抵扣的金额为1600万元，预计因该股权激励计划确认的股份支付费用合计数不会超过可税前抵扣的金额。

（3）2x15年，甲公司发生与生产经营活动有关的业务宣传费支出1600万元。税法规定，不超过当年销售收入15%的部分准予税前全额扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣

除。甲公司2x15年度销售收入为9000万元。

(4) 甲公司2x15年度利润总额4500万元，以前年度发生的可弥补亏损400万元尚在税法允许结转以后年度产生的所得抵扣的期限内

假定：除上述事项外，甲公司不存在其他纳税调整事项；甲公司和乙公司均为境内居民企业；不考虑中期财务报告及其他因素，甲公司于年末进行所得税会计处理

要求：

(1) 根据资料(1)，说明甲公司长期股权投资权益法核算下的账面价值与计税基础是否产生暂时性差异；如果产生暂时性差异，说明是否应当确认递延所得税负债或资产，并说明理由；

(2) 分别计算甲公司2×15年12月31日递延所得税负债或资产的账面余额以及甲公司2×15年应交所得税、所得税费用，编制相关的会计分录。

【参考答案】

(1) 长期股权投资的账面价值=1900（万元）

计税基础=1000（万元）

账面价值与计税基础的差异形成暂时性差异，需要确认递延所得税；理由：甲公司计划于2×16年出售该项股权投资，形成的暂时性差异在未来期间可以转回，因此可以确认递延所得税。

(2) 资料1

2×15 年递延所得税负债 $= (300+80) \times 25\% = 95$ (万元)

借: 所得税费用 $(300 \times 25\%)$ 75

 其他综合收益 20

 贷: 递延所得税负债 95

资料2

2×15 年, A公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为550万元, 但预计未来期间可税前扣除的金额为1600万元, 超过了该公司当期确认的成本费用。根据企业会计准则讲解的规定, 超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。因此, 具体的所得税会计处理如下:

借: 递延所得税资产 $(1600 \times 25\%)$ 400

 贷: 资本公积——其他资本公积 $[(1600 - 550) \times 25\%]$ 262.5

 所得税费用 137.5

资料3

借: 递延所得税资产 $[(1600 - 9000 \times 15\%) \times 25\%]$ 62.5

 贷: 所得税费用 62.5

资料4

借: 所得税费用 $(400 \times 25\%)$ 100

 贷: 递延所得税资产 100

(3) 应交所得税 $(4500 - 400 + 1600 - 9000 \times 15\% - 300 + 550) \times 25\% = 1150$ (万元)

所得税费用 $=$ 应交所得税费用 $1150 +$ 递延所得税费用 $(-137.5 - 62.5 + 100 + 75) = 1080$ (万元)

四、综合题

1、

甲公司为境内上市公司，其2X16年度财务报告于2X16年3月20日经董事会批准对外报出。2X15年，甲公司发生的部分交易或事项以及相关的会计处理如下：

（1）2X15年7月1日，甲公司实施一项向乙公司（甲公司的子公司）20名高管人员每人授予20000股乙公司股票期权的股权激励计划。甲公司与相关高管人员签订的协议约定：每位高管人员自期权授予之日起在乙公司连续服务4年，即可以从甲公司购买20000股乙公司股票，购买价格为每股8元。该股票期权在授予日（2X15年7月1日）的公允价值为14元/份。2x15年12月31日的公允价值为16元/份。截止2X15年末，20名高管人员中没有人离开乙公司，估计未来3.5年内将有2名高管人员离开乙公司。甲公司的会计处理如下：

借：管理费用 63万元

贷：资本公积——其他资本公积 63万元

（2）2X15年6月20日，甲公司与丙公司签订广告发布合同。合同约定：甲公司在其媒体上播放丙公司的广告，每日发布8秒，播出期限为1年，自2X15年7月1日起至2X16年6月30日止，广告费用为8000万元，于合同签订第二天支付70%的价款。合同签订第二天，甲公司收到丙公司按合同约定支付的70%价款，另外30%价款于2X16年1月支付。截止2X15年12月31日，甲公司按合同履行其广告服务义务。甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 5600万元

应收账款 2400万元

贷：主营业务收入 8000万元

(3) 为支持甲公司开拓新兴市场业务, 2X15年12月4日, 2X15年12月4日, 甲公司与其控股股东P公司签订债务重组协议, 协议约定P公司豁免甲公司所欠5000万元贷款。甲公司的会计处理如下:

借: 应收账款 5000万元

贷: 营业外收入——债务重组利得 5000万元

(4) 2X15年12月20日, 因流动资金短缺, 甲公司将持有至到期投资的丁公司债券出售30%, 出售所得价款2700万元已通过银行收取, 同时, 将所持有丁公司债券的剩余部分重分类为交易性金融资产, 并计划于2X16年初出售。该持有至到期投资于出售30%之前的账面摊余成本为8500万元, 未计提减值准备, 预计剩余债券的公允价值为6400万元。甲公司的会计处理如下:

借: 银行存款 2700万元

交易性金融资产 6400万元

贷: 持有至到期投资 8500万元

投资收益 600万元

(5) 由于出现减值迹象, 2X15年6月30日, 甲公司对一栋专门用于出租给子公司戊公司的办公楼进行减值测试。该出租办公楼用成本模式进行后续计量, 原值为45000万元, 已计提折旧9000万元, 以前年度未计提减值准备, 预计该办公楼的未来现金流量现值为30000万元, 公允价值减去处置费用后的净额为32500万元。甲公司的会计处理如下:

借：资产减值损失 6000万元

贷：投资性房地产减值准备 6000万元

甲公司对该办公楼采用年限平均法计提折旧，预计使用50年，截止2X15年6月30日，已计提折旧16年，预计净残值为零。2X15年7月至12月，该办公楼收取租金400万元，计提折旧375万元。甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 400万元

贷：其他业务收入 400万元

借：其他业务支出 375万元

贷：投资性房地产累计折旧 375万元

(6) 2X15年12月31日，甲公司与己银行签订应收账款保理协议，协议约定：甲公司将应收大华公司账款9500万元出售给己银行；如果己银行无法在应收账款信用期过后六个月内收回款项，则有权向甲公司追索。合同签订日，甲将应收大华公司的有关资料交付己银行，并书面通知大华公司；己银行向甲公司支付了9000万元。转让时，甲公司己对该应收账款计提了1000万元的坏账准备。甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 9000万元

坏账准备 1000万元

贷：应收账款 9500万元

营业外收入 500万元

假定：不考虑相关税费及其他因素；不考虑提取盈余公积未分配利润因素。

要求：

(1) 根据上述资料。逐项判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录（无需通过“以前年度损益调整”科目）

(2) 根据资料（1），判断甲公司合并财务报表中该股权激励政策计划的类型，并说明理由。

(3) 根据资料（5），判断甲公司合并财务报表中该办公楼应划分的资产类别（或报表项目），并说明理由。

【参考答案】

(1)

事项（1）：

甲公司的会计处理不正确。

理由：甲公司激励子公司员工，授予的是子公司的股票，则甲公司应作为现金结算的股份支付处理。

应确认成本费用= $(20-2) \times 2 \times 16 \times 1/4 \times 6/12 = 72$ （万元）

借：资本公积——其他资本公积 63

贷：管理费用 63

借：长期股权投资 72

贷：应付职工薪酬 72

事项（2）：

甲公司的会计处理不正确。

理由：广告宣传媒介收费，应自广告等见诸媒体时确认收入。

借：主营业务收入 4000

贷：预收账款 1600

应收账款 2400

事项（3）：

甲公司的会计处理不正确。

理由：控股股东豁免其子公司债务，实质上构成对子公司的净投资，应该计入资本公积。

借：营业外收入 5000

贷：资本公积 5000

事项（4）：

甲公司的会计处理不正确。

理由：持有至到期投资到期前处置，且处置部分占比重大的，不属于特殊情况的，应将剩余部分重分类为可供出售金融资产，不能重分类为交易性金融资产。

借：可供出售金融资产 6400

投资收益 450

贷：交易性金融资产 6400

其他综合收益 450 $(6400-8500 \times 70\%)$

事项（5）：

甲公司的会计处理不正确。

理由：资产可收回金额是公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量二者孰低，所以办公楼的可收回金额是32500万元，应计提减值损失= $(45000-9000)-32500=3500$ （万元）

借：投资性房地产减值准备 2500

贷：资产减值损失 2500

企业应该计提的折旧金额= $32500/40 \times 6/12=406.25$ （万元）

借：其他业务成本（其他业务支出） 31.25

事项（6）：

甲公司的会计处理不正确。

理由：银行对该应收账款有向甲公司追偿的权力，所以应收账款不满足终止确认的条件。

借：应收账款 9500

贷：短期借款 9500

（2）合并报表角度应作为权益结算的股份支付处理。

理由：结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。

（3）甲公司合并财务报表中该办公楼应作为“固定资产”列示。

理由：该办公楼是出租给子公司了，从合并报表角度看，该办公楼实质上没有出租，属于企业集团的自用资产，因此，仍认可为固定资产。

甲公司为境内上市公司，专门从事能源生产业务。2×15年，甲公司发生的企业合并及相关交易事项或事项如下：

（1）2×15年2月20日，甲公司召开董事会，审议通过了以换股方式购买专门从事新能源开发业务的乙公司80%股权的议案。2×16年3月10日，甲公司、乙公司及其控股股东丙公司各自内部决策机构批准了该项交易方案。2×16年6月18日，证券监管机构核准了甲公司以换股方式购买乙公司80%股权的方案。

2×15年6月30日，甲公司以3:1的比例向丙公司发行6000万股普通股，取得乙公司80%股权，有关股份登记和股东变更手续当日完成；同日，甲公司、乙公司的董事会进行了改选，丙公司开始控制甲公司，甲公司开始控制乙公司。甲公司、乙公司普通股每股面值均为1元，2×15年6月30日，甲公司普通股的公允价值为每股3元，乙公司普通股的公允价值为每股9元。

2×15年7月16日，甲公司支付为实施上述换股合并而发生的会计师、律师、评估师等费用350万元，支付财务顾问费1200万元。

（2）甲公司、乙公司资产、负债等情况如下：

2×15年6月30日，甲公司账面资产总额17200万元，其中固定资产账面价值4500万元，无形资产账面价值1500万元；账面负债总额9000万元；账面所有者权益（股东权益）合计8200万元，其中：股本5000万元（每股面值1元），资本公积1200万元，盈余公积600万元，未分配利润1400万元；2×15年6月30日，甲公司除一项无形资产外，其他资产、负债的公允价值与其账面价值相同，该无形资产为一项商标权，账面价值1000万元，公允价值3000万元，按直线法摊销，预计尚可使用5年，预计净残值为零。

2×15年6月30日，乙公司账面资产总额34400万元，其中固定资产账面价值8000万元，无形资产账面价值3500万元；账面负债总务13400万元；账面所有者权益（股东权益）合计21000万元，其中股本2500万元（每股面值1元）资本公积500万元，盈余公积1800万元，未分配利润16200万元。2×15年6月30日，乙公司除一项固定资产外，其他资产、负债的公允价值与其账面价值相同，该固定资产为一栋办公楼，账面价值3500万元，公允价值6000万元，按年限平均法计提折旧，预计尚可使用20年，预计净残值为零。

（3）2×15年12月20日，甲公司向乙公司销售一批产品，销售价格（不含增值税）为100万元，成本为80万元，款项已收回。截止2×15年12月31日，乙公司从甲公司购入的产品已对外出售50%，其余50%形成存货。

其他有关资料如下：

合并前，丙公司、丁公司分别持有乙公司80%和20%股权，甲公司与乙公司、丙公司、丁公司不存在任何关联方联系；合并后，甲公司与乙公司除资料（3）所述内部交易外，不存在其他任何内部交易。

甲公司和乙公司均按照年度净利润的10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。企业合并后，甲公司和乙公司没有向股东分配利润。

甲公司和乙公司适用的所得税税率均为25%。甲公司以换股方式购买乙公司80%股权的交易适用特殊处理规定，即收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础保持不变，甲公司和乙公司合并前的各项资产、负债的账面价值和计税基础相同，不存在套期末确认暂时性差异所得税影响的事项。甲公司和乙公司预计未来年度均有足够的应纳税所得额用以抵扣暂时性差异。

除所得税外，不考虑增值税及其他相关税费，不考虑其他因素。

要求：

（1）根据资料（1）～（2）及其他有关资料，判断该项企业合并的类型及会计上的购买方和被购买方，并说明理由。

（2）根据资料（1）～（2）及其他有关资料，确定改组企业合并的购买日（或合并日），并说明理由。

（3）根据资料（1）～（2）及其他有关资料，计算甲公司取得乙公司80%股权投资的成本，并编制相关会计分录。

（4）根据资料（1）～（2）及其他有关资料，计算该项企业合并的合并成本和商誉（如有）。

（5）根据资料（1）～（2）及其他有关资料，计算甲公司购买日（或合并日）合并资产负债表中固定资产、无形资产、递延所得税资产（或负债）、盈余公积和未分配利润的列报金额。

（6）根据资料（3），编制甲公司2×15年度合并财务报表相关的抵消分录。

【参考答案】

（1）合并类型：反向购买；会计上的购买方：乙公司；被购买方：甲公司；

理由：2×15年6月30日，甲公司以3:1的比例向丙公司发行6000万股普通股，取得乙公司80%股权，有关股份登记和股东变更手续当日完成；同日，甲公司、乙公司的董事会进行了改选，丙公司开始控制甲公司，甲公司开始控制乙公司；甲公司与乙公司、丙公司、丁公司不存

在任何关联方联系。

(2) 购买日：2×15年6月30日；理由：2×15年6月30日，甲公司以3:1的比例向丙公司发行6000万股普通股，取得乙公司80%股权，有关股份登记和股东变更手续当日完成；同日，甲公司、乙公司的董事会进行了改选。实质上购买方取得对被购买方的控制权。

(3) 甲公司取得乙公司80%股权投资的成本，并编制相关会计分录。

甲公司取得乙公司80%股权投资的成本=6000×3=18000（万元），相关会计分录为：

借：长期股权投资18000

贷：股本6000

资本公积——股本溢价12000

借：管理费用1550

贷：银行存款1550

(4) 合并成本：企业合并后，乙公司原股东丙公司持有甲公司的股权比例为（6000/（6000+5000）=54.55%；假定乙公司发行本公司普通股对甲公司进行企业合并，在合并后主体享有同样的股权比例，乙公司应当发行的普通股股数为 $2500 \times 80\% / 54.55\% - 2500 \times 80\% = 1666.67$ （万元）。

企业合并成本=1666.67×9=15000（万元）。

企业合并商誉=15000-(8200+2000×75%)=5300(万元)。

(5) 固定资产的列报金额=4500+8000=12500(万元)

无形资产的列报金额=1500+(3000-1000)+3500=7000(万元)

递延所得税资产的列报金额=0

递延所得税负债的列报金额=(3000-1000)×25%=500(万元)

盈余公积的列报金额=600+1800×80%-600=1440(万元)

未分配利润的列报金额=1400+16200×80%-1400=12960(万元)。

(6) 抵销分录为：

借：营业收入100

贷：营业成本100

借：营业成本10

贷：存货10

企业因该内部交易应确认的递延所得税资产=10×25%=2.5(万元)

借：递延所得税资产2.5

贷：所得税费用2.5