

# 2017年注册会计师全国统一考试专业阶段 《会计》真题答案及解析

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。）

1. 2×17 年，甲公司发生的有关交易或事项如下： 购入商品应付乙公司账款 2 000 万元，以库存商品偿付该欠款的 20%，其余以银行存款支付； 以持有的公允价值为 2 500 万元的对子公司（丙公司）投资换取公允价值为 2 400 万元的丁公司 25% 股权，补价 100 万元以现金收取并存入银行； 以分期收款结算方式销售大型设备，款项分 3 年收回； 甲公司向戊公司发行自身普通股，取得戊公司对己公司 80% 股权。上述交易均发生于非关联方之间。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司 2×17 年发生的上述交易或事项中，属于非货币性资产交换的是（ ）。

- A. 分期收款销售大型设备
- B. 以甲公司普通股取得己公司 80% 股权
- C. 以库存商品和银行存款偿付乙公司款项
- D. 以丙公司股权换取丁公司股权并收到部分现金补价

2. 甲公司为境内上市公司， 2×17 年度，甲公司涉及普通股股数的有关交易或事项如下： 年初发行在外普通股 25 000 万股； 3 月 1 日发行普通股 2 000 万股； 5 月 5 日，回购普通股 800 万股； 5 月 30 日注销库存股 800 万股。下列各项中，不会影响甲公司 2×17 年度基本每股收益金额的是（ ）。

- A. 当年发行的普通股股数
- B. 当年注销的库存股股数
- C. 当年回购的普通股股数
- D. 年初发行在外的普通股股数

3. 甲公司在编制 2×17 年度财务报表时，发现 2×16 年度某项管理用无形资产未摊销，应摊销金额 20 万元，甲公司将该 20 万元补记的摊销额计入了 2×17 年度的管理费用。甲公司 2×16 年和 2×17 年实现的净利润分别为 20 000 万元和 18 000 万元不考虑其他因素，甲公司上述会计处理体现的会计信息质量要求是（ ）。

- A. 重要性
- B. 相关性
- C. 可比性
- D. 及时性

4. 甲公司为境内上市公司。 2×17 年，甲公司发生的导致其净资产变动的交易或事项如下： 接受其大股东捐赠 500 万元； 当年将作为存货的商品房改为出租，甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。转换日，商品房的公允价值大于其账面价值 800 万元； 按照持股比例计算应享有联营企业其他综合收益变份额 350 万元； 现金流量套期工具产生的利得中属于有效套期部分的金额 120 万元。下列各项关于甲公司上述交易或事项产生的净资产变动在以后期间不能转入损益的是（ ）。

- A. 接受大股东捐赠
- B. 商品房改为出租时公允价值大于其账面价值的差额
- C. 现金流量套期工具产生的利得中属于有效套期的部分
- D. 按照持股比例计算应享有联营企业其他综合收益变动份额

5. 2×17 年 1 月 1 日，甲公司经批准发行 10 亿元优先股，发行合同规定： 期限 5 年，前 5 年票面年利率固定为 6%，从第 6 年起，每 5 年重置一次利率，重置利率为基准利率加上 2%，最高不超过 9%； 如果甲公司连续 3 年不分派优先股股利，投资者有权决定是否回售； 甲公司可根据相应的议事机制决定是否派发优先股股利（非累计），但如果分配普通股股利，则必须先支付优先股股利； 如果因甲公司不能控制的原因导致控股股东发生变更的，甲公司必须按面值赎回该优先股。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司上述发行优先股合同设定的条件会导致优先股不能分类为所有者权益的因素是（ ）。

- A. 5 年重置利率
- B. 股利推动机制
- C. 甲公司控股股东变更
- D. 投资者有回售优先股的决定权

6. 2×16 年 1 月 1 日, 甲公司经股东大会批准与其高管人员签订股份支付协议, 协议约定: 等待期为 2×16 年 1 月 1 日起两年, 两年期满相关高管人员仍在甲公司工作且每年净资产收益率不低于 15% 的, 高管人员每人可无偿取得 10 万股甲公司股票。甲公司普通股, 按董事会批准该股份支付协议前 20 天平均市场价格计算的公允价值为 20 元/股, 授予日甲公司普通股的公允价值为 18 元/股。2×16 年 12 月 31 日, 甲公司普通股的公允价值为 15 元/股。根据甲公司生产经营情况及市场价格波动等因素综合考虑, 甲公司预计该股份支付行权日其普通股的公允价值为 24 元/股。不考虑其他因素, 下列各项中, 属于甲公司在计算 2×16 年因该股份支付确认费用时应使用的普通股的公允价值是 ( )。

- A. 预计行权日甲公司普通股的公允价值
- B. 2×16 年 1 月 1 日甲公司普通股的公允价值
- C. 2×16 年 12 月 31 日甲公司普通股的公允价值
- D. 董事会批准该股份支付协议前 20 天按甲公司普通股平均市场价格计算的公允价值

7. 乙公司为丙公司和丁公司共同投资设立。2×17 年 1 月 1 日, 乙公司增值扩股, 甲公司出资 450 万元取得乙公司 30% 股权并能够对其施加重大影响。甲公司投资日, 乙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值均为 1 600 万元。2×17 年, 乙公司实现净利润 900 万元, 其他综合收益增加 120 万元。甲公司拟长期持有对乙公司的投资。甲公司适用的所得税税率为 25%。不考虑其它因素, 下列各项关于甲公司 2×17 年对乙公司投资相关会计处理的表述中, 正确的是 ( )。

- A. 按照实际出资金额确定对乙公司投资的投资资本
- B. 将按持股比例计算应享有乙公司其他综合收益变动的份额确认为投资收益
- C. 投资时将实际出资金额与享有乙公司可辨认净资产份额之间的差额确认为其他综合收益
- D. 对乙公司投资年末账面价值与计税基础不同产生的应纳税暂时性差异, 不应确认递延所得税负债

8. 下列各项中, 应当计入存货成本的是 ( )。

- A. 超定额的废品损失
- B. 季节性停工损失
- C. 新产品研发人员的薪酬
- D. 采购材料入库后的储存费用

9. 下列不构成融资租赁中最低租赁付款额组成的是 ( )。

- A. 承租人应支付或可能被要求支付的款项
- B. 履约成本
- C. 独立于承租人和出租人的第三方担保的资产余值
- D. 承租人或与其有关的第三方担保的资产余值

10. 下列各项中, 应当进行追溯调整会计处理的是 ( )。

- A. 分类为权益工具的金融工具因不再满足规定条件重分类为金融负债
- B. 划分为持有待售的固定资产因不再满足持有待售条件而不再继续划分为持有待售类别
- C. 划分为持有待售的对联营企业投资因不再满足持有待售条件而不再继续划分为持有待售类别
- D. 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产

11. 甲公司增值税一般纳税人, 2×17 年 1 月 1 日, 甲公司库存原材料的账面余额为 2 500 万元, 账面价值为 2 000 万元; 当年购入原材料增值税专用发票注明的为 3 000 万元, 增值税进项税额为 510 万元, 当年领用原材料按先进先出法计算发生的成本为 2 800 万元 (不含存货跌价准备); 当年末原材料的成本大于其可变现净值, 两者之差为 300 万元, 不考虑其他因素, 甲公司 2×17 年 12 月 31 日原材料账面价值是 ( )。

- A. 2 400 万元



- B. 2 710 万元
- C. 3 010 万元
- D. 2 200 万元

12. 甲公司 2×16 年 1 月开始研发一项新技术, 2×17 年 1 月进入开发阶段, 2×17 年 12 月 31 日完成开发并申请了专利, 该项目 2×16 年发生研究费用 600 万元, 截至 2×17 年末累计发生研发费用 1 600 万元, 其中符合资本化条件的为 1 000 万元, 按照税法规定, 研发支出可按实际支出的 150% 税前抵扣, 不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司上述研发项目会计处理的表述中, 正确的是( )。

- A. 将研发项目发生的研究费用确认为长期待摊费用
- B. 实际发生的研发费用与其可予以税前抵扣金额的差额确认递延所得税资产
- C. 自符合资本化条件起至达到预定用途时所发生的研发费用资本化计入无形资产
- D. 研发项目在达到预定用途后, 将所发生全部研究和开发费用可予以税前抵扣金额的所得税影响额确认为所得税费用

二、多项选择题 (本题型共 10 小题, 每小题 2 分, 共 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。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. 下列各项关于中期财务报告编制的表述中, 正确的有( )。

- A. 对于会计年度中不均衡发生的费用, 在报告中期如尚未发生, 应当基于年度水平预计中期金额确认
- B. 报告中期处置了合并报表范围内子公司的, 中期财务报告中应当包括被处置子公司当期期初至处置日的相关信息
- C. 中期财务报告编制时采用的会计政策、会计估计应当与年度报告相同
- D. 编制中期财务报告时的重要性应当以至中期期末财务数据为依据, 在估计年度财务数据的基础上确定

2. 甲公司为集团母公司, 其所控制的企业集团内部公司发生的下列交易或事项中, 应当作为合并财务报表附注中关联方关系及其交易披露的有( )。

- A. 甲公司的子公司(乙、丙)的有关信息
- B. 甲公司为其子公司(丁)银行借款提供的连带责任担保
- C. 甲公司支付给其总经理的薪酬
- D. 甲公司将其生产的产品出售给丙公司作为固定资产, 出售中产生高于成本 20% 的毛利

3. 2×15 年 12 月 31 日, 甲公司以其项固定资产及现金与其他三家公司共同出资设立乙公司, 甲公司持有乙公司 60% 股权, 能够对其实施控制, 当日, 双方办理了与固定资产所有权转移的相关手续。该固定资产的账面价值 2 000 万元, 公允价值 2 600 万元。乙公司预计上述固定资产可以使用 10 年, 预计净残值为零, 采用年限平均法计提折旧, 每年计提折旧额直接计入当期管理费用, 不考虑其他, 下列各项关于甲公司在编制合并财务报表时会计处理的表述中正确的有( )。

- A. 2×15 年合并利润表营业外收入项目抵销 600 万元
- B. 2×16 年合并利润表管理费用项目抵销 60 万元
- C. 2×17 年末合并资产负债表未分配利润项目的年初数抵销 540 万元
- D. 2×17 年末合并资产负债表固定资产项目抵销 480 万元

4. 甲公司 2×16 年 12 月 31 日持有的下列资产、负债中, 应当在 2×16 年 12 月 31 日资产负债表中作为流动性项目列报的有( )。

- A. 预计将于 2×17 年 4 月底前出售的作为可供出售金融资产核算的股票投资
- B. 作为衍生工具核算的 2×16 年 2 月签订的到期日为 2×18 年 8 月的外汇汇率互换合同
- C. 持有但价格随时变现的商业银行非保本浮动收益理财产品
- D. 当年支付定制生产用设备的预付款 3 000 万元, 按照合同约定该设备预计交货期为 2×18 年 2 月

5. 2×16年末, 甲公司与财务报表列报相关的事项如下: 购买的国债将于 2×17年5月到期; 乙公司定制的产品尚在加工中, 预计将于 2×18年10月完工并交付乙公司; 甲公司发行的公司债券 2×17年11月到期兑付; 向银行借入的款项预计将于 2×17年6月到期, 但甲公司可以自主地将清偿义务展期至 2×19年6月, 甲公司预计将展期 2年清偿债务。不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司上述事项于 2×16年末资产负债表列报的表述中正确的有( )。

- A. 为乙公司加工的定制产品作为流动资产列报
- B. 甲公司可自主展期的银行借款作为流动负债列报
- C. 甲公司持有的将于 2×17年5月到期的国债作为流动资产列报
- D. 甲公司发行的将于 2×17年11月到期兑付的债券作为流动负债列报

6. 2×17年, 甲公司发生与职工薪酬有关的交易或事项如下: 以甲公司生产的产品作为福利发放给职工, 该产品的生产成本为 1500万元, 市场价格为 1800万元; 为职工缴纳 200万元的“五险一金”; 根据职工入职期限, 分别可以享受 5至15天的年休假, 当年未用完的带薪休假权利予以取消。甲公司职工平均日工资为 120元/人; 对管理人员实施 2×17年度的利润分享计划, 按当年度利润实现情况, 相关管理人员可分享利润 500万元。不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司 2×17年与职工薪酬有关会计处理的表述中, 正确的有( )。

- A. 对于职工未享受的休假权利无需进行会计处理
- B. 管理人员应分享的利润确认为当期费用和计入损益
- C. 以产品作为福利发放给职工按产品的生产成本计入相关成本费用
- D. 为职工缴纳的“五险一金”按照职工所在岗位分别确认为相关成本费用

7. 2×16年末, 甲公司某项资产组(均为非金融长期资产)存在减值迹象, 经减值测试, 预计资产组的未来现金流量现值 4000万元, 公允价值减去处置费用后的净额为 3900万元; 该资产组资产的账面价值 5500万元, 其中商誉的账面价值为 300万元。2×17年末, 该资产组的账面价值为 3800万元。预计未来现金流量现值为 5600万元, 公允价值减去处置费用后的净额为 5000万元。该资产组 2×16前未计提减值准备, 不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司对该资产组减值会计处理的表述中, 正确的有( )。

- A. 2×16年末应计提资产组减值准备 1500万元
- B. 2×17年末资产组的账面价值为 3800万元
- C. 2×16年末应对资产组包含的商誉计提 300万元的减值准备
- D. 2×17年末资产组中商誉的账面价值为 300万元

8. 甲公司为增值税一般纳税人。2×17年1月1日, 甲公司通过公开拍卖市场以 5000万元购买一块可使用 50年的土地使用权, 用于建造商品房。为建造商品房, 甲公司于 2×17年3月1日向银行专门借款 4000万元, 年利率 5%(等于实际利率), 截至 2×17年12月31日, 建造商品房累计支出 5000万元, 增值税进项税额 585万元, 商品房尚在建造过程中, 专门借款未使用期间获得投资收益 5万元。不考虑其他因素, 下列各项关于甲公司购买土地使用权建造商品房累计处理的表述中, 正确的有( )。

- A. 2×17年专门借款应支付的利息计入所建造的商品房的成本
- B. 购买土地使用权发生的成本计入所建造商品房的成本
- C. 专门借款未使用期间获得的投资收益冲减所建造的商品房的成本
- D. 建造商品房所支付的增值税进项税额计入所建造商品房的成本

9. 甲公司欠乙公司货款 1500万元, 因甲公司发生财务困难, 无法偿还已逾期的欠款, 为此, 甲公司与乙公司协商一致, 于 2×17年6月4日签订债务重组协议: 甲公司以其拥有的账面价值为 650万元, 公允价值为 700万元的设备以及账面价值为 500万元, 公允价值为 600万元的库存商品抵 2×17年6月30日办理了相关资产交接手续。甲乙公司不存在关联方关系。不考虑相关税费及其他因素, 下列各项关于甲公司上述交易于 2×17年会计处理的表述中, 正确的有( )。

- A. 甲公司确认延期偿付乙公司货款 280万元的负债
- B. 甲公司确认债务重组利得 40万元
- C. 甲公司抵债设备按公允价值与其账面价值的差额 50万元确认处置利得
- D. 甲公司抵债库存商品按公允价值 600万元确认营业收入



10. 甲公司专门从事大型设备制造与销售，设立后即召开董事会会议，确定有关会计政策和会计估计事项。下列各项关于甲公司董事会确定的事项中，属于会计政策的有（ ）。

- A. 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量
- B. 建造合同按照完工百分比法确认收入
- C. 融资租入的固定资产作为甲公司的固定资产进行核算
- D. 按照生产设备预计生产能力确定固定资产的使用寿命

三、计算分析题（本题型共 2 小题，第 1 小题 6 分，第 2 小题 14 分，共 20 分。其中，第 1 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，要求列出计算步骤。）

1. 甲公司为境内上市公司，2×16 年度财务报表于 2×17 年 2 月 28 日经董事会批准对外报出。2×16 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 甲公司历年来对所售乙产品实行“三包”服务，根据产品质量保证条款，乙产品出售后两年内如发生质量问题，甲公司将负责免费维修、调换等（不包括非正常损坏）。甲公司 2×16 年年初与“三包”服务相关的预计负债账面余额为 60 万元，当年实际发生“三包”服务费用 45 万元。

按照以往惯例，较小质量问题发生的维修等费用为当期销售乙产品收入总额的 0.5%；较大质量问题发生的维修等费用为当期销售乙产品收入总额的 2%；严重质量问题发生的维修等费用为当期销售乙产品收入总额的 1%。根据乙产品质量检测及历年发生“三包”服务等情况，甲公司预计 2×16 年度销售乙产品中的 75% 不会发生质量问题，20% 可能发生较小质量问题，4% 可能发生较大质量问题，1% 可能发生严重质量问题。甲公司 2×16 年销售乙产品收入总额为 50 000 万元。

(2) 2×17 年 1 月 20 日甲公司收到其客户丁公司通知，因丁公司所在地于 2×17 年 1 月 18 日发生自然灾害导致丁公司财产发生重大损失，无法偿付所欠甲公司货款 1 200 万元的 60%。甲公司已对该应收账款于 2×16 年末计提 200 万元的坏账准备。

(3) 根据甲公司与丙公司签订的协议，甲公司应于 2×16 年 9 月 20 日向丙公司交付一批乙产品，因甲公司未能按期交付，导致丙公司延迟向其客户交付商品而发生违约损失 1 000 万元。为此，丙公司于 2×16 年 10 月 8 日向法院提起诉讼，要求甲公司按合同约定支付违约金 950 万元以及由此导致的丙公司违约损失 1 000 万元。

截至 2×16 年 12 月 31 日，双方拟进行和解，和解协议正在商定过程中。甲公司经咨询其法律顾问后，预计很可能赔偿金额在 950 万元至 1 000 万元之间。为此，甲公司于年末预计 975 万元损失并确认为预计负债。2×17 年 2 月 10 日，甲公司与丙公司达成和解，甲公司同意支付违约金 950 万元和丙公司的违约损失 300 万元，丙公司同意撤诉，甲公司于 2×17 年 3 月 20 日通过银行转账支付上述款项。

本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：

(1) 根据资料(1)，说明甲公司因“三包”服务预计负债时确定最佳估计数的原则，计算甲公司 2×16 年应计提的产品“三包”服务费用；并计算甲公司 2×16 年 12 月 31 日与产品“三包”服务有关的预计负债年末余额。

(2) 根据资料(2)和(3)，分别说明与甲公司有关的事项属于资产负债表日后调整事项还是非调整事项，并说明理由；如为调整事项，分别计算甲公司应调整 2×16 年年末留存收益的金额；如为非调整事项，说明其会计处理方法。

2. 甲股份有限公司（以下简称甲公司） 2×16 年发生的有关交易和事项如下：

（1）1月2日甲公司支付 3 600 万元银行存款，取得丙公司 30% 的股权，当日丙公司可辨认净资产公允价值为 14 000 万元，相关可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同，甲公司取得该股权后，向丙公司董事会分派出一名成员，参与丙公司的日常经营决策。

2×16 年丙公司实现净利润 2 000 万元，持有可供出售金融资产当年市场价格下跌 300 万元，但尚未达到丙公司确定的应对可供出售金融资产计提减值准备的标准。

2×16 年 12 月 31 日丙公司引入新投资者，新投资者向丙公司投入 4 000 万元，新投资者加入后，甲公司持有丙公司的股权比例降至 25%，但仍能够对丙公司施加重大影响。

（2）6月30日，甲公司将原作为办公用房的一栋房产对外出租，该房产原值为 3 000 万元，至租赁期开始日已计提折旧 1 200 万元，未计提减值。房产公允价值为 1 680 万元。2×16 年 12 月 31 日，周边租赁市场租金水平上升，甲公司采用公允价值进行后续计量，当日根据租金折现法估计，甲公司估计该房产的公允价值为 1 980 万元。

（3）8月20日。甲以一项土地使用权为对价。自母公司购入其持有的一项对乙公司 60% 的股权（甲公司的母公司自 2×14 年 2 月起持有乙公司股权），另以银行存款向母公司支付补价 3 000 万元。当日甲土地使用权成本为 12 000 万元，累计摊销 1 200 万元，未计提减值损失，公允价值为 19 000 万元。乙公司可辨认净资产的公允价值为 3 800 万元，所有者权益账面价值为 8 000 万元（含原吸收合并时产生的商誉 1 200 万元）。取得乙公司 60% 股权当日，甲公司与母公司办理完成了相关资产的所有权转让及乙公司工商登记手续，甲公司能够对乙公司实际控制。

其他相关资料：除上述交易或事项外，甲公司 2×16 年未发生其他可能影响其他综合收益的交易或事项。本题中不考虑所得税等相关税费影响以及其他因素。

要求：

（1）就甲公司 2×16 年发生的有关交易和事项，分别说明是否影响甲公司 2×16 年利润表中列报的其他综合收益，并编制与所发生交易或事项相关的会计分录。

（2）计算甲公司 2×16 年利润表中其他综合收益总额。

四、综合题（本题型共 2 小题，每题 18 分，共 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. 甲公司为境内上市公司，2×16 年度，甲公司经注册会计师审计前的净利润为 35 000 万元；其 2×16 年度财务报告于 2×17 年 4 月 25 日经董事会批准对外报出。注册会计师在对甲公司 2×16 年度财务报表审计时，对下列有关交易或事项的会计处理提出质疑：

（1）2×16 年 1 月 1 日，甲公司以 1 000 万元购买了乙公司资产支持计划项目发行的收益凭证，根据合同约定该收益凭证期限为 3 年，预计年收益率 6%，当年收益于下年 1 月底前支付。

收益凭证到期时按资产支持计划所涉及的资产的实际现金流量情况支付全部或部分本金，发行方不保证偿还全部本金和支付按照预计收益率计算的收益。甲公司计划持有该收益凭证至到期，该收益凭证于 2×16 年 12 月 31 日的公允价值为 980 万元，2×16 年度，甲公司的会计处理如下：

借：持有至到期投资 1 000  
货：银行存款 1 000  
借：应收账款 60

贷：投资收益 60

(2) 2×16年6月20日，甲公司与丁公司签订售后租回协议，将其使用的一栋办公楼出售给丁公司，出售价格为12 500万元，款项已经收存银行。根据协议约定，甲公司于2×16年7月1日起向丁公司租赁该办公楼，租赁期限为5年，每半年支付租赁费用250万元，该办公楼的原价为8 500万元，2×16年7月1日的公允价值为11 000万元；截至2×16年7月1日该办公楼已提折旧1 700万元，预计该办公楼尚可使用40年。该办公楼所在地按市场价格确定的租赁费用为每年180万元。2×16年，甲公司的会计处理如下：

借：固定资产清理 6 800

累计折旧 1 700

贷：固定资产 8 500

借：银行存款 12 500

贷：固定资产清理 12 500

借：固定资产清理 5 700

贷：营业外收入 5 700

借：管理费用 250

贷：银行存款 250

(3) 甲公司自2×16年1月1日起将一块尚可使用40年的出租土地使用权转为自用并计划在该土地上建造厂房。转换日，该土地使用权的公允价值为2 000万元，账面价值为1 800万元，截至2×16年12月31日，甲公司为建造厂房实际发生除土地使用权外的支出1 800万元，均以银行存款支付。该土地使用权于2×06年1月1日取得，成本为950万元，预计可用50年，取得后立即出租给其他单位，甲公司对该出租土地使用权采用公允价值模式进行后续计量。2×16年，甲公司的会计处理如下：

借：在建工程 3 800

贷：投资性房地产——成本 950

——公允价值变动 850

银行存款 1 800

公允价值变动损益 200

(4) 2×16年10月8日，经甲公司董事会批准，将以成本模式进行后续计量的出租房产的预计使用年限由50年变更为60年，并从2×16年1月1日开始按新的预计使用年限计提折旧。该出租房产的原价为50 000万元。甲公司对该出租房产采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零，截至2×15年12月31日已计提10年折旧。2×16年，甲公司的会计处理如下：

借：其他业务成本 800

贷：投资性房地产累计折旧 800

其他相关资料：

第一，假定注册会计师对质疑事项提出的调整建议得到甲公司接受。

第二，本题不考虑所得税等相关税费以及其他因素。

要求：

(1) 对注册会计师质疑的交易或事项，分别判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由；对不正确的会计处理，编制更正的会计分录（无需通过“以前年度损益调整”或“利润分配——未分配利润”科目，直接使用相关会计科目，也无需编制提取盈余公积、结转利润分配的会计分录）。

(2) 计算甲公司2×16年度经审计后的净利润。



2. 甲有限公司(以下简称“甲公司”)为上市公司,该公司 2×16 年发生的有关交易或事项如下:

(1) 1月2日,甲公司在天猫开设的专营店上线运行,推出一项新的销售政策,凡在1月10日之前登录甲公司专营店并注册为会员的消费者,只须支付 500元会员费,即可享受在未来2年内在该公司专营店购物全部 7折的优惠,该会员费不退且会员资格不可转让。1月2日至10日,该政策共吸引 30万名消费者成为甲公司天猫专营店会员,有关消费者在申请加入成为会员时已全额支付会员费。

由于甲公司在天猫开设的专营店刚刚开始运营,甲公司无法预计消费者的消费习惯及未来2年可能的消费金额。税法规定,计算所得税时按会计准则规定确认收入的时点作为计税时点。

(2) 2月20日,甲公司将闲置资金 3000万美元用于购买某银行发售的外汇理财产品。理财产品合同规定:该理财产品存续期为 364天,预期年化收益率为 3%,不保证本金及收益,持有期间内每月 1日可开放赎回。甲公司计划将该投资持有至到期。当日美元对人民币的汇率为 1美元=6.50元人民币。

2×16年12月31日,根据银行发布的理财产品价值信息,甲公司持有的美元理财产品价值为 3100美元,当日美元对人民币的汇率为 1美元=6.70元人民币。

税法规定对于外币交易的折算采用交易发生时的即期汇率,但对于以公允价值计量的金融资产,持有期间内的公允价值变动不计入应纳税所得额。

(3) 甲公司生产的乙产品中标参与国家专项扶持计划,该产品正常市场价格为 1.2万元/台,甲公司的生产成本为 0.8万元/台。按照规定,甲公司参与该国家专项扶持计划后,将乙产品销售给目标消费者的价格为 1万元/台,国家财政另外给予甲公司补助款 0.2万元/台。

2×16年,甲公司按照该计划共销售乙产品 2000台,销售价款及国家财政补助款均已收到。

税法规定,有关政府补助收入在取得时计入应纳税所得额。

(4) 9月30日,甲公司自外部购入一项正在进行中的研发项目,支付价款 900万元,甲公司预计该项目前期研发已经形成一定的技术雏形,预计能够带来的经济利益流入足以补偿外购成本,甲公司组织自身研发团队在该项目基础上进一步研发,当年度研发支出共 400万元,通过银行存款支付。甲公司发生的有关支出均符合资本化条件,至 2×16年末,该项目仍处于研发过程中。

税法规定,企业自行研发的项目,按照会计准则规定资本化的部分,其计税基础为资本化金额的 150%;按照会计准则规定费用化的部分,当期可予以税前扣除的金额为费用化金额的 150%。

其他有关资料:

第一,本题中不考虑除所得税外其他相关税费的影响,甲公司适用的所得税税率为 25%,假定甲公司在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。

第二,甲公司人民币为记账本位币,外币业务采用业务发生时的即期汇率折算。

要求:

就甲公司 2×16年发生的有关交易或事项,分别说明其应当进行的会计处理并说明理由;分别说明有关交易或事项是否产生资产、负债的账面价值与计税基础的暂时性差异,是否应确认相关递延所得税,并分别编制与有关交易或事项相关的会计分录。



2017 年注册会计师全国统一考试专业阶段

会计真题

参考答案及解析

一、单项选择题

1. D. 【解析】选项 A, 长期应收款属于货币性资产, 不属于非货币性资产交换; 选项 B, 发行的自身普通股, 增加的是企业的股本, 不属于非货币性资产交换; 选项 C, 以存货和银行存款偿还债务, 不属于非货币性资产交换; 选项 D, 涉及的资产属于非货币性资产, 而且补价比例  $=100 \div 2\,500 \times 100\% = 4\% < 25\%$ , 属于非货币性资产交换。

2. B. 【解析】选项 A, 当年发行的普通股, 增加发行在外的普通股股数, 影响基本每股收益的余额; 选项 B, 注销的库存股股数, 回购时已经减少了股数, 注销的库存股股数为内部处理, 不减少发行在外的普通股股数, 不影响基本每股收益的金额; 选项 C, 回购普通股股数, 减少发行在外的普通股股数, 影响每股收益的金额; 选项 D, 年初发行在外的普通股股数为计算每股收益的基础数据, 会影响计算金额。

3. A. 【解析】选项 A, 甲公司将补提以前年度的摊销额直接计入当期报表, 没有追溯调整以前年度报表, 说明该金额不具有重要性, 体现了重要性原则。

4. A. 【解析】选项 A, 接受大股东捐赠, 在取得时计入资本公积——股本溢价 (资本溢价), 在以后期间不能转入损益。

5. C. 【解析】如果因甲公司不能控制的原因导致控股股东发生变更的, 甲公司必须按面值赎回该优先股, 属于或有结算条款, 该事项可能发生也可能不发生, 甲公司不能无条件地避免赎回优先股的义务, 因此, 应划分为金融负债。

6. B. 【解析】对于换取职工服务的股份支付, 企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量。企业应在等待期内的每个资产负债表日, 以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础, 按照权益工具在授予日的公允价值, 将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用, 同时计入资本公积中的其他资本公积。

7. D. 【解析】选项 A, 长期股权投资的初始投资成本为付出对价的 450 万元, 初始投资成本小于乙公司净资产份额 480 万元 ( $1\,600 \times 30\%$ ) 的差额。调整初始投资成本计入“长期股权投资——投资成本”科目, 同时计入营业外收入, 即乙公司投资的投资成本金额为 480 万元; 选项 B, 按持股比例计算其应享有乙公司其他综合收益的份额, 应当确认为其他综合收益; 选项 C, 投资时实际投资额和应享有乙公司的可辨认净资产份额之间的差额, 计入营业外收入。

8. B. 【解析】选项 A, 超定额的废品损失计入当期损益; 选项 B, 季节性停工损失一般计入制造费用, 制造费用是一项间接生产成本, 影响存货成本; 选项 C, 属于管理人员的薪酬费用化的金额计入当期管理费用, 资本化的金额计入无形资产成本; 选项 D, 采购材料入库后的储存费用, 应计入当期损益, 不影响存货的成本。

9. B. 【解析】选项 B, 履约成本应该在实际发生时计入当期损益, 因此不构成最低租赁付款额的组成部分。

10. C. 【解析】某项资产或处置组被划归为持有待售, 但后来不再满足持有待售的固定资产的确认条件, 企业应当停止将其划归为持有待售, 并按照下列两项金额中较低者计量: 该资产或处置组被划归为持有待售之前的账面价值, 按照其假定在没有被划归为持有待售的情况下原应确认的折旧、摊销或减值进行调整后的金额; 决定不再出售之日的可收回金额。

11. A. 【解析】期末产品的账面成本  $=2\,500 + 3\,000 - 2\,800 = 2\,700$  (万元), 成本大于可变现净值, 差额为 300 万元, 其可变现净值  $=2\,700 - 300 = 2\,400$  (万元)。期末存货按照成本与可变现净值孰低原则进行计量。故甲公司 2×17 年 12 月 31 日原材料账面价值为 2 400 万元。

12. C. 【解析】企业自行研究开发项目, 应当区分研究阶段与开发阶段, 分别进行核算, 研究阶段的支出应计入当期损益, 开发阶段的支出满足资本化条件时, 计入无形资产的成本。

二、多项选择题

1. BC 【解析】选项 A, 企业在会计年度不均匀发生的费用, 应当在发生时予以确认和计量, 不应在中期财务报表中预提或者待摊, 但会计年度未允许的除外; 选项 D, 重要性的判断应当以中期财务数据为基础, 而不得以预计的年度财务数据为基础。

2. ABC 【解析】选项 A, 企业无论是否发生关联方交易, 均应当在附注中披露与该企业之间存在直接控制关系的母公司和子公司有关的信息; 选项 B、C, 企业与关联方发生关联交易的, 应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。关联方交易的类型主要有购买或销售商品、提供或接受劳务、担保、提供租金、租赁、代理、关键管理人员薪酬等; 选项 D, 对外提供合并报表的, 对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露。

3. ABCD 【解析】甲公司向乙公司投出资产属于内部交易, 其抵销分录如下:

2×15年:

借: 营业外收入 ( 2 600-2 000 ) 600

贷: 固定资产——原值 600

2×16年:

借: 年初未分配利润 600

贷: 固定资产——原值 600

借: 固定资产——累计折旧 ( 600/10 ) 60

贷: 管理费用 60

2×17年:

借: 年初未分配利润 600

贷: 固定资产——原值 600

借: 固定资产——累计折旧 60

贷: 年初未分配利润 60

借: 固定资产——累计折旧 60

贷: 管理费用 60

因此, 2×15年抵销利润表中营业外收入 600万元; 2×16年合并利润表中管理费用抵销 60万元; 2×17年年末合并资产负债表中未分配利润抵销金额 =600-60=540(万元); 2×17年年末合并资产负债表中抵销固定资产项目的金额 =600-60-60=480(万元)。

4. AC 【解析】选项 B, 自报告之日起超过 12个月到期且预期持有超过 12个月的衍生工具应当划分为非流动资产或非流动负债, 当年支付定制生产设备的预付款, 衍生工具到期日为 2×18年 8月, 资产负债表日到期时间在 1年以上, 应作为非流动项目列报; 选项 D, 预计交货期为 2×18年 2月, 资产负债表日到期时间在 1年以上, 应作为非流动负债核算。

5. AC 【解析】选项 B, 甲公司有意图且有能力自主展期 1年以上, 属于非流动负债。

6. ABD 【解析】选项 C, 以产品作为福利发放给职工, 应当按照产品的公允价值和相关税费计入到相关成本费用。

7. ABC 【解析】选项 A、C, 至 2×16年计提减值前, 该资产组包含商誉的价值是 5 500万元, 现金流量现值为 4 000万元, 公允价值减去处置费用后的净额为 3 900万元, 收回金额为 4 000万元。2×16年末应确认的减值金额 =5 500-4 000=1 500万元, 冲减商誉的金额为 300万元, 减值后商誉的账面价值为 0, 资产组中其他资产减值 1 200万元, 合计减值准备金额为 1 500万元; 选项 B, 2×17年末资产组的账面价值为 3 800万元, 可收回金额为 5 600万元, 但甲公司资产组中均为非金融长期资产, 表明资产减值不会转回, 故 2×17年末资产组的账面价值仍为 3 800万元; 选项 D, 商誉减值后不可以转回, 2×17年末资产组中商誉的账面价值为 0。

8. ABC 【解析】选项 D, 增值税是价外税, 建造商品房所支付的增值税进项税额不计入所建造商品房的成本, 全面营改增以后, 企业取得不动产和动产的进项税额均可以抵扣。

9. BCD 【解析】甲公司在 2×17年末的账务处理为:

借: 固定资产清理 650

贷: 固定资产 650

借：应付账款 1 500  
 贷：应付账款——签订协议后 160  
 固定资产清理 650  
 营业外收入 (40+50) 90  
 主营业务收入 600  
 借：主营业务成本 500  
 贷：库存商品 500

10. ABC 【解析】选项 D, 按照生产设计预计生产能力确定固定资产的使用寿命, 属于会计估计。选项 A B、C 均属于会计政策。

### 三、计算分析题

1. (1) 根据题意, 这里或有事项涉及多个项目, 按照各种可能结果及相关概率计算确定。

$2 \times 16$  年应计提的产品“三包”服务费用  $= 50\,000 \times 0.5\% \times 20\% + 50\,000 \times 2\% \times 4\% + 50\,000 \times 1\% \times 1\% = 95$  (万元)

甲公司  $2 \times 16$  年 12 月 31 日与产品“三包”服务有关的预计负债的年末余额  $= 60 - 45 + 95 = 110$  (万元)

(2) 事项 (2) 属于日后非调整事项。

理由:  $2 \times 17$  年 1 月 20 日, 甲公司得知乙公司所在地区于  $2 \times 17$  年 1 月 18 日发生自然灾害, 导致丁公司发生重大损失, 无法支付 1 200 万元的 60%。这个自然灾害是在  $2 \times 17$  年发生的, 甲公司在日后期间得知的, 在资产负债表日及以前并不存在, 所以属于日后非调整事项。

会计处理: 对于无法偿还部分, 应当确认坏账准备, 直接计入  $2 \times 17$  年当期损益, 会计分录如下:

借：资产减值损失 720  
 贷：坏账准备 720

事项 (3) 属于日后调整事项。

理由: 该未决诉讼发生在  $2 \times 16$  年, 甲公司在  $2 \times 16$  年年末确认了预计负债 975 万元,  $2 \times 17$  年 2 月 10 日, 甲公司与丙公司达成和解, 甲公司同意支付违约金 950 万元和丙公司的违约损失 300 万元, 丙公司同意撤诉。  $2 \times 16$  年度财务报表于  $2 \times 17$  年 2 月 28 日经董事会批准对外报出。这里是日后期间确定了最终支付的金额, 所以该事项属于日后调整事项。

调整  $2 \times 16$  年留存收益的金额  $= (950 + 300) - (1\,000 + 950) \div 2 = 275$  (万元)

2. (1) 事项 (1) 影响其他综合收益。

借：长期股权投资 4 200  
 贷：银行存款 3 600  
 营业外收入 600

借：长期股权投资 (2 000 × 30%) 600  
 贷：投资收益 600

借：其他综合收益 (300 × 30%) 90  
 贷：长期股权投资 90

借：银行存款 4 000  
 贷：实收资本 4 000

增资后, 甲公司享有丙公司净资产的份额  $= (14\,000 + 2\,000 - 300 + 4\,000) \times 25\% = 4\,925$  (万元)

增资前, 甲公司享有丙公司净资产的份额  $= (14\,000 + 2\,000 - 300) \times 30\% = 4\,710$  (万元)

因股权稀释导致增加的净资产份额  $= 4\,925 - 4\,710 = 215$  (万元)

借：长期股权投资——其他权益变动 215  
 贷：资本公积——其他资本公积 215

事项 (2) 不影响其他综合收益。



借：投资性房地产 1 680  
 累计折旧 1 200  
 公允价值变动损益 120  
 贷：固定资产 3 000  
 借：投资性房地产 ( 1 980-1 680 ) 300  
 贷：公允价值变动损益 300  
 事项 ( 3 ) 不影响其他综合收益。  
 借：长期股权投资 [ ( 8 000-1 200 ) × 60%+1 200] 5 280  
 累计摊销 1 200  
 资本公积 8 520  
 贷：无形资产 12 000  
 银行存款 3 000  
 ( 2 ) 影响其他综合收益的金额为 -90 万元。

#### 四、综合题

1. ( 1 ) 事项 ( 1 ) 公司的会计处理不正确。

理由：虽然甲公司计划将该债券持有至到期，但是该项债券投资到期时回收金额不固定，将该项债券投资作为可供出售金融资产核算；预计的收益等实际确定时进行确认。

更正分录如下：

借：可供出售金融资产 1 000  
 贷：持有至到期投资 1 000  
 借：其他综合收益 20  
 贷：可供出售金融资产 20  
 借：应收利息 60  
 贷：应收账款 60

事项 ( 2 ) 甲公司的会计处理不正确。

理由：该项售后租回交易形成经营租赁，且售价大于公允价值，应该将售价与公允价值的差额计入递延收益，公允价值与账面价值的差额计入当期损益。

更正分录如下：

借：营业外收入 1 500  
 贷：递延收益 1 500  
 借：递延收益 150  
 贷：管理费用 150

事项 ( 3 ) 甲公司会计处理不正确。

理由：甲公司将公允价值模式的投资性房地产转换为自用土地使用权（作为无形资产核算），该项无形资产是以转换目的公允价值计量，投资性房地产以转换日的账面价值计量，账面价值与公允价值的差额记到当期损益中。在以后期间为建造固定资产发生的支出是应该记到在建工程中核算的。

更正分录如下：

借：无形资产 2 000  
 贷：在建工程 2 000

事项 ( 4 ) 甲公司的会计处理不正确。

理由：甲公司将预计使用年限从 50 年变更为 60 年，属于会计估计变更，采用未来适用法，不需要进行追溯。甲公司 2×16 年少确认了折旧 149.24 万元。

2×16 年前 9 个月计提折旧金额 = 50 000 ÷ 50 ÷ 12 × 9 = 750 ( 万元 )

2×16 年后 3 个月计提折旧金额 = ( 50 000-50 000 ÷ 50 × 10-50 000 ÷ 50 ÷ 12 × 9 ) ÷ ( 60 × 12-10 × 12-9 ) × 3 = 199.24 ( 万元 )

2×16 年全年共需要计提折旧额 = 750+199.24=949.24 ( 万元 )

甲公司少确认的折旧金额 = 949.24-800=149.24 ( 万元 )

更正分录如下：

借：其他业务成本 149.24

贷：投资性房地产累计折旧 149.24

(2) 甲公司 2×16 年度经审计后的净利润 =35 000-60-1 500+150-149.24=33 440.76

(万元)

2. 事项(1)的会计处理和理由。

会计处理：甲公司应将收到的会员费作为预收账款。

理由：甲公司无法预计消费者的消费习惯及未来 2 年可能的消费金额。会计分录如下：

借：银行存款 1 500

贷：预收账款 1 500

由于税法规定计算所得税时按照会计准则规定确认收入的时点作为计税时点，所得税会确认收入的时点一致，不确认递延所得税。

事项(2)的会计处理和理由。

会计处理：该外汇理财产品应当作为可供出售金融资产核算，期末确认公允价值变动且计入当期损益；采用公允价值确定目的即期汇率折算为记账本位币金额，与账面价值的差额计入公允价值变动损益。

理由：企业持有的该理财产品本身属于闲置资金投资，且期限较短，回收金额不确定，不能划分为持有至到期投资；其次，可供出售金融资产属于长期资产，因此属于交易性金融资产。

会计分录如下：

借：可供出售金融资产 ( 3 000 × 6.5 ) 19 500

贷：银行存款 19 500

借：可供出售金融资产 [ ( 3 100-3 000 ) × 6.7 ] 670

贷：其他综合收益 670

借：可供出售金融资产 [ 3 000 × ( 6.7-6.5 ) ] 600

贷：财务费用 600

借：所得税费用 ( 670 × 25% ) 167.5

贷：递延所得税负债 167.5

可供出售金融资产的账面价值大于计税基础，产生暂时性差异，需要确认递延所得税负债。

事项(3)的会计处理和理由。

会计处理：甲公司收到的国家财政补助款作为收入确认。

理由：由于该项补助的受益者并不是企业，而是该项产品的消费者，因此甲公司正常确认收入。

会计分录如下：

借：银行存款 2 400

贷：主营业务收入 2 400

借：主营业务成本 1 600

贷：库存商品 1 600

收到的国家财政补助款账面价值与计税基础相同，不产生暂时性差异，不需要确认递延所得税。

事项(4)的会计处理和理由。

会计处理：甲公司购入的研发项目作为研发支出 ( 资本化支出 ) 核算，发生的研发支出计入研发支出 ( 资本化支出 )；理由：预计能够带来的经济利益流入足以补偿外购的成本，且后续支出符合资本化条件。

会计分录如下：

购买时：

借：研发支出——资本化支出 900

贷：银行存款 900

支出时：

借：研发支出——资本化支出 400

贷：银行存款 400

研发支出账面价值 =900+400=1 300( 万元 )

计税基础 =1 300 × 150%=1 950( 万元)

因此账面价值小于计税基础，产生暂时性差异，但是不需要确认递延所得税。

科教园注册