

2024 年注册会计师全国统一考试

模拟试卷(一) 参考答案

职业能力综合测试一

1. (1) 中正建筑通过债务重组合并恒通建材公司的购买日为 2×22 年 6 月 30 日。[1 分]
理由：

① 中正建筑通过债务重组合并恒通建材公司的协议于 2×22 年 6 月 20 日经三方公司股东会批准。[1 分]

② 中正建筑于 2×22 年 6 月 30 日办理完成了恒通建材公司的股东变更登记手续，这表明合并各方已办理了必要的财产交接手续。[1 分]

③ 在 2×22 年 6 月 30 日办理完成恒通建材公司的股东变更登记手续后，中正建筑向华清地产公司收取该项借款的权利即告终止，这表明中正建筑已支付了全部购买价款。[1 分]

④ 2×22 年 6 月 30 日，中正建筑对恒通建材公司形成控制。[1 分]

(2) $\text{商誉} = 3\ 300 - (4\ 500 + \text{固定资产评估增值 } 500 - \text{负债评估增值 } 20) \times 60\% = 312$ (万元) [1 分]

2. (1) 产生不利影响。项目合伙人的主要近亲属在审计客户的关联公司中担任高级管理人员，将对独立性产生非常严重的不利影响。[1.6 分]

(2) 产生不利影响。哲诚会计师事务所与哲海会计师事务所构成网络，且提供内部控制实施和维护服务涉及行使管理职能，将产生严重的不利影响。[1.6 分]

(3) 产生不利影响。审计业务要求，如果会计师事务所、审计项目团队成员及其主要近亲属在某一实体拥有经济利益，同时审计客户也在该实体拥有经济利益，且经济利益重大，审计客户能够对该实体施加重大影响，将因自身利益产生不利影响。[1.6 分]

(4) 产生不利影响。会计师事务所的合伙人从不属于银行或类似金融机构的审计客户取得贷款，将因自身利益产生非常严重的不利影响。[1.6 分]

(5) 产生不利影响。赵爽的女儿拟加入审计客户的子公司，且其刚毕业不具备相应的工作经验就可担任较高的职位，将因自身利益产生不利影响。[1.6 分]

3. (1) 会计处理不恰当。中泰公司和金昌公司均是中正建筑的全资子公司，中泰公司以支付现金方式作为合并对价购买金昌公司股权形成同一控制下企业合并，在合并日，中泰

公司应该按照取得被合并方金昌公司所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本，长期股权投资的初始投资成本与支付的现金之间的差额，应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价)；资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的，调整留存收益。针对同一控制下的企业合并，不形成商誉*。[1.5分]

(2)会计处理不恰当。2×22年12月31日，中正建筑将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，等待期由3年延长至4年，中正建筑应当按照权益工具在修改日的公允价值，将当期取得的服务计入资本公积，同时终止确认已确认的负债，两者的差额计入当期损益。在将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付时，如果由于修改而延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理，不需要考虑不利修改的有关会计处理规定。

2×21 年12月31日，中正建筑应确认的相关费用和负债 = $20 \times 20 \times 15 \times 1/3 = 2\,000$ (万元)

因此，中正建筑在2×22年就该项股权激励计划应确认的有关费用 = $20 \times 20 \times 21 \times 2/4 - 2\,000 = 2\,200$ (万元)[1.5分]

(3)会计处理不恰当。中正建筑该待执行合同由于不可撤销且单位成本高于合同价格，因而转变为“亏损合同”。待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。中正建筑应确认的资产减值损失金额为100万元[(205-200)×20]，由于规格的差异导致对方要少支付的50万元，是不能避免的，因为该产品在市场上难以自行销售，所以因为型号上的差别而造成对方少支付的50万元货款应确认为损失，所以执行合同总的损失为150万元(100+50)。总的损失超过资产减值损失的部分确认为预计负债，即确认100万元的资产减值损失，并确认50万元的预计负债。[1.5分]

(4)会计处理不恰当。2×22年1~4月发生的各项支出不满足资本化条件，应该费用化。因为在2×22年4月末，中正建筑证实该项新技术必然开发成功，并满足无形资产确认标准，所以2×22年1~4月属于研究阶段，发生的支出不满足资本化条件，应全部费用化。针对开发阶段的支出符合条件的应予资本化，即应将研发支出360万元计入无形资产。[1.5分]

4. 研究开发费，自2023年1月1日起，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，再按照研究开发费用的100%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的200%摊销。除法规另有规定外，摊销年限不得低于10年。[2分]

中正建筑研究阶段发生的研究费用100万元、开发阶段发生的360万元支出满足资本化条件，形成无形资产，分别按照上述规定在税前扣除。[2分]

5. 事项(5)税务处理不恰当。理由：在10天内付款给予的折扣3万元，属于现金折扣，

* 波浪线标注的内容为答案中重点内容。

是一种融资性质的理财费用，在计算销项税额时不得从销售额中减除。[2分]

事项(6)税务处理不恰当。理由：税法规定，一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售，按照销售服务缴纳增值税。但是，纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，不属于混合销售，应该分别核算货物和建筑服务的销售额，分别适用不同的税率或征收率。[2分]

6. (1)实施的函证的替代程序不充分。对于替代程序，还有必要核对施工合同、结合收入的检查核对经监理公司确认的工程进度结算单据、发票等凭证，并检查期末收款情况。[1.5分]

(2)检查过程中发现的错误很可能意味着中正建筑的盘点中还存在其他错误。应当查明原因，并考虑潜在错误的范围和重大程度。[1.5分]

(3)提前通知中正建筑出纳人员做好监盘准备的做法不当。注册会计师应当实施突击性检查；

中正建筑会计主管人员没有参与盘点的做法不当。盘点人员应包括出纳、会计主管人员和注册会计师；

库存现金盘点操作程序不当。库存现金应由出纳盘点，注册会计师监盘；

库存现金监盘表签字人员不当。库存现金监盘表应由公司相关人员和注册会计师共同签字。[3分]

7. (1)个别财务报表中确认处置损益 = $1\,140 - 2\,520 \times 30\% / 90\% = 300$ (万元) [1分]

(2)合并财务报表中，因出售部分股权后，母公司仍能够对被投资单位实施控制，被投资单位应当纳入母公司合并财务报表。因此，在合并财务报表中处置价款与处置长期股权投资相对享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价)，资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。[1分]

确定子公司净资产份额时按照如下原则考虑商誉：当母公司出售部分股权时，按比例把归属于母公司的所有者权益(包含子公司净资产和商誉)的账面价值调至少数股东权益。[1分]

母公司不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，不应终止确认所处置股权对应的商誉。[1分]

8. 由金融资产转为权益法核算的长期股权投资，初始投资成本 = $325 + 1\,300 = 1\,625$ (万元)，占被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 = $8\,000 \times 25\% = 2\,000$ (万元)，增资日，长期股权投资的入账价值为 2 000 万元，确认营业外收入 = $2\,000 - 1\,625 = 375$ (万元)。对于原股权，应按照公允价值重新计量，原计入其他综合收益的金额转入留存收益，当日原 5% 的股权公允价值与账面价值的差额计入留存收益。因此，增资当日原股权影响损益的金额

为 0，利润表中利润总额项目的影响金额 = 375 + 0 = 375 (万元)。[4 分]

9. (1) 事项(1)

会计处理：中正建筑针对 2×22 年 11 月 10 日的交易已根据收入确认条件确认资产销售收入，但资产负债表日后期间发生销售退回，此时需要调整 2×22 年财务报表相关项目的金额。[1 分]

增值税处理：一般纳税人发生应税销售行为，开具增值税专用发票后，应税销售行为发生退回或折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，不得扣减销项税额或者销售额。

纳税人在货物购销和应税服务活动中，因货物质量、规格、服务质量等原因常会发生销售退回或销售折让的情况。由于销售退回或折让不仅涉及销货价款或折让价款的退回，还涉及增值税的退回，这样，销货方和购货方应相应当于当前的销项税额或进项税额进行调整。根据规定，中正建筑因销售退回而退还给购买方的增值税税额，应从发生销售货物退回当期的销项税额中扣减。[1 分]

(2) 事项(2)

增值税的影响：被保险人获得的保险赔付，不属于增值税征税范围，不缴纳增值税。该项损失属于因管理不善造成的非正常损失，原材料的进项税额不得抵扣，如果已经抵扣需要作进项税额转出处理。[1 分]

企业所得税的影响：企业向税务机关申报扣除财产损失，仅需填报企业所得税年度纳税申报表《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，不再报送财产损失相关资料，相关资料由企业留存备查。

该项存货被盗损失的金额，为其计税成本扣除保险理赔以及责任人赔偿后的余额，即 205 万元(500×1.13-10-350)。[1 分]

(3) 事项(3)

根据所得税关于重组的涉税规定，企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

①合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。

②被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。

③可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额 = 被合并企业净资产公允价值 × 截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。[1 分]

中正建筑的合并重组，符合上述规定，可以适用特殊税务处理规定，针对信达公司的亏损，中正建筑可以继承该亏损，同时注意，适用上述公式计算可由中正建筑弥补亏损的限额。[1 分]

(4) 事项(4)

中正建筑将取得的土地使用权作为抵押物取得贷款,这种情况下,由于土地使用权在抵押期间产权并没有发生权属的变更,土地使用权人仍能对其占有、使用、收益的权利。对于房地产的抵押,在抵押期间不征收土地增值税。待抵押期满后,视该土地使用权是否转移占有而确定是否征收土地增值税。对于以房地产抵债而发生房地产权属转让的,应征收土地增值税。[2分]

职业能力综合测试二

1. PEST 分析:

(1) 政治和法律因素。“我国国家能源局一直在致力于制定相关低碳环保产业的发展计划,对新能源企业提供优惠政策,积极鼓励新能源产业的发展和建设”。[0.5分]

(2) 经济因素。“我国处于经济高速发展阶段,能源是确保经济可持续健康发展的基础,更是经济保持高速增长的关键”;“我国的经济正处于转型时期……迅速扩张的经济规模已使我国成为能源消费大国”;“社会经济的发展与能源供应的矛盾日益突出,能源短缺问题越来越严重,尤其是电力能源短缺成为制约社会经济发展的一大因素”。[0.5分]

(3) 社会和文化因素。“我国的社会和经济正处于转型时期,随着居民收入水平的提高,人们的价值观和消费行为出现了显著的变化。众多的人口、迅速扩张的经济规模已使我国成为能源消费大国”。[0.5分]

(4) 技术因素。“在我国电力行业发展过程中,由于各种能源发电技术的起点不同,各子行业处于不同的发展阶段,火电发电技术起步较早,发展技术较为成熟,在丰富的煤炭资源支持下,火电行业已经达到前所未有的规模,市场巨大,已经基本饱和……水电行业技术相对较为成熟,已经发展成为我国的第二大电源……近年来行业规模保持稳定增长;风电、太阳能和核电技术起步相对较晚,而且国内还存在着一些成本、技术上的问题”。[0.5分]

生命周期分析:

(1) 火电行业所处的生命周期:成熟期。

理由:起步较早,发展技术较为成熟;已经达到前所未有的规模,市场巨大,已经基本饱和。[0.5分]

(2) 水电行业所处的生命周期:成长期。

理由:技术相对较为成熟;行业规模保持稳定增长。[0.5分]

(3) 风电、太阳能和核电技术所处的生命周期:导入期。

理由:起步相对较晚,而且国内还存在着一些成本、技术上的问题。[0.5分]

2. 我国水电产业的竞争优势分析：

(1) 生产要素。“水电资源是我国的优势资源”。[0.5 分]

(2) 需求条件。“我国水电产业新的发展时期已经来临，水电产业大有可为。大部分水电资源点的开发都将成为电力产业发展、国土资源开发与国民经济登上新台阶的重要组成部分”。[0.5 分]

(3) 企业战略、企业结构和同业竞争。“在竞争格局方面，国内水电市场主要由国有企业主导，如国家电网、中国华电等。这些企业在水电设备的制造、运营、维护等方面具有较强的实力和丰富的经验，占据了较大的市场份额。同时，部分民营企业也在水电领域取得了突破，如西北水利水电公司、浙江华能电力公司等知名企业在水电站的运营管理方面具有一定的优势”。[0.5 分]

甲公司在“全球发展战略”中采用的横向分工组织结构类型是区域事业部制结构。[0.5 分]

理由：2016 年 3 月，甲公司在全中国设立了六大区域总部，代表甲公司在所属区域内贯彻落实集团国际业务发展战略，承担集团国际业务管控职责和国际业务经营任务，属于按照特定的地理位置来对企业的活动和人员进行分类，属于区域事业部制结构。[0.5 分]

甲公司进行国际化经营的主要动机是寻求市场。[0.5 分]

理由：甲公司以其具有的咨询、规划优势，采取“规划先行、高端切入”的模式抢占市场先机，扩大国际市场份额。[0.5 分]

3. (1) 违反。

理由：根据规定，上市公司的对外担保总额，超过最近一期经审计总资产的 30% 以后提供的任何担保，须经股东会审议批准。[0.75 分]

(2) 违反。

理由：根据规定，监事会中的职工代表由公司职工通过职工代表大会、职工大会或者其他形式民主选举产生，而不是由董事会决议。[0.75 分]

(3) 不违反。[0.25 分]

(4) 违反。

理由：①钱某不符合担任甲公司独立董事资格。根据规定，直接或间接持有上市公司已发行股份 1% 以上或者是上市公司前十名股东中的自然人股东，不得担任独立董事。

②孙某不符合担任甲公司独立董事资格。根据规定，在直接或间接持有上市公司已发行股份 5% 以上的股东单位或者在上市公司前五名股东单位任职的人员，不得担任独立董事。[1 分]

(5) 违反。

理由：根据规定，公司不得接受本公司的股票作为质押权的标的。[0.75 分]

4. (1) 计划一：

发展战略类型：密集型战略——市场开发。

理由：通过深度整合国际业务资源，实现国际经营集团化，进一步开拓全球市场布局，属于开辟其他区域市场。

实现途径：内部发展(新建)。[1.5分]

(2)计划二：

发展战略类型：密集型战略——市场渗透。

理由：通过与科技公司合作，建立完善创新驱动体系与平台，推进传统建筑业与现代信息技术的融合发展，进一步提高企业市场占有率和质量效益水平，属于利用现有产品在现有市场增加市场占有率。

实现途径：战略联盟。[1.5分]

(3)计划三：

发展战略类型：一体化战略——横向一体化。

理由：甲公司所处产业增长潜力较大，通过收购同行业中的优势企业，实现规模经济，增强竞争优势，属于向产业价值链相同阶段方向扩张的战略。

实现途径：外部发展(并购)。[1.5分]

5. (1)市场风险。国内市场竞争将更为激烈。同时，受发达经济体经济增长整体缓慢等因素影响，欧美许多工程公司已重返亚非拉建筑市场，公司的海外业务正面临更加严峻的挑战。

采用的风险管理策略工具：风险控制。[1.5分]

(2)市场风险。海外建筑市场上低价竞争日益成为市场角逐和项目竞争取胜的关键因素，将进一步增加公司海外竞争和经营压力。

采用的风险管理策略工具：风险控制。[1.5分]

(3)①运营风险。公司项目点多、面广，许多项目存在分包，项目管理资源配置不足或分包队伍管理都将对项目履约带来影响。

②市场风险。大宗商品、原材料、劳动力等价格的波动、业主需求临时变更等都将对项目的履约带来不确定性影响。

采用的风险管理策略工具：风险控制。[1.5分]

(4)财务风险。随着公司业务规模的增长，尤其是在越来越多的项目采取 PPP 模式情况下，公司应收账款和未完施工挂账，即“两金”规模清理压降将面临更大压力。国内经济已步入新常态，本年内财政货币政策可能适度从紧，将进一步增加公司“两金”回收难度。

采用的风险管理策略工具：风险转移。[1.5分]

6. (1)构成普通重大资产重组。

理由：根据规定，上市公司购买、出售的资产总额占上市公司最近一个会计年度经审计的合并财务会计报告期末资产总额的比例达到 50%以上的，构成重大资产重组。本题中，甲公司购买、出售的资产总额均为 5 亿元，占其最近一个会计年度经审计的合并财务会计报告期末资产总额 8 亿元的 62.50%，均超过了 50%。[1分]

(2)乙公司应当回避表决。

理由：根据规定，上市公司重大资产重组事宜与本公司股东或者其关联人存在关联关系的，股东会就重大资产重组事项进行表决时，关联股东应当回避表决。[1分]

(3)甲公司临时股东会可以通过本次资产重组事项。

理由：根据规定，上市公司股东会就重大资产重组事项作出决议，必须经出席会议的股东所持表决权的 2/3 以上通过。本题中，除乙公司回避表决外，其他出席股东会的股东所持的表决权合计为 32%。其中，投赞成票的股东所持的表决权合计为 22%，超过了 32% 的 2/3。[1分]

7. (1) 市盈率模型、市净率模型及市销率模型下 G 公司估值计算如下：

① 市盈率模型：

$$7500 \times 10 / 0.5 = 150000 \text{ (万元)} [0.5 \text{ 分}]$$

② 市净率模型：

$$63000 \times 10 / 3 = 210000 \text{ (万元)} [0.5 \text{ 分}]$$

③ 市销率模型：

$$500000 \times 10 / 40 = 125000 \text{ (万元)} [0.5 \text{ 分}]$$

(2) 估计 G 公司的企业价值最适合采用市盈率模型。[0.5分]

理由：市盈率模型适合于连续盈利的企业。G 公司盈利性非常好，最近几年连续盈利，因此估计 G 公司的企业价值最适合采用市盈率模型。[0.5分]

优点：① 计算市盈率的数据容易取得，并且计算简单；② 市盈率把价格和收益联系起来，直观地反映投入和产出的关系；③ 市盈率涵盖了风险、增长率、股利支付率的影响，具有很高的综合性。

缺点：收益是 0 或负值，市盈率没有意义。[0.5分]

8. (1) 不恰当。

理由：现金管理的存货模式，交易成本和机会成本之和最小时的每次现金持有量，就是最佳现金持有量。[1分]

(2) 不恰当。

理由：“5C”系统中的品质，是指顾客的信誉，即履行偿债义务的可能性。而“5C”系统中的条件，是指可能影响顾客付款能力的经济环境。[1分]

(3) 不恰当。

理由：订货提前期对经济订货量并无影响。[1分]

(4) 不恰当。

理由：贴现法，是指发放贷款时先从本金中扣除利息，到期时偿还本金。加息法，是指分期等额偿还本息。[1分]

(5) 不恰当。

理由：边际贡献分析法，没有增加专属成本时，即相关成本只有变动成本时，选择边

际贡献最大的方案；如果增加专属成本，选择边际贡献与专属成本之差形成的相关损益最大的方案。[1分]

(6)恰当。[0.5分]

(7)恰当。[0.5分]

(8)不恰当。

理由：关键绩效指标法，评价指标数量相对较少，易于理解和使用，实施成本相对较低。[1分]

9. (1)不正确。

理由：根据规定，承运人对运输过程中货物的毁损、灭失承担损害赔偿责任；但承运人证明货物的毁损、灭失是因不可抗力造成的，不承担损害赔偿责任。货物在运输途中因不可抗力灭失，已收取运费的，托运人可以要求返还。G公司可以要求铁路运输部门返还运费，但铁路运输部门不承担违约责任。[1分]

(2)不正确。

理由：根据规定，受托人完成委托事务的，委托人应当向其支付报酬。因不可归责于受托人的事由，委托合同解除或者委托事务不能完成的，委托人应当向受托人支付相应的报酬。当事人另有约定的，按照其约定。G公司应当向张某支付双方约定的报酬。[1分]

(3)不正确。

理由：根据规定，融资租赁合同中，承租人占有租赁物期间，租赁物造成第三人的人身伤害或者财产损害的，出租人不承担责任。G公司应当向小丁承担相应的责任。[1分]

(4)正确。

理由：根据规定，借款的利息不得预先在本金中扣除。利息预先在本金中扣除的，应当按照实际借款数额返还并计算利息。银行在支付借款时预先扣除了利息，G公司按照实际借款19万元计算需要支付的利息。[1分]

(5)不正确。

理由：根据规定，分期付款的买受人未支付到期价款的金额达到全部价款的五分之一，经催告后在合理期限内仍未支付到期价款的，出卖人可以要求买受人一并支付到期与未到期的全部价款或者解除合同。G公司与汽车销售公司之间签订的是分期付款的买卖合同，G公司在支付12万元合同价款后拒绝支付，未支付货款8万元，达到了全部价款的五分之二，超过了法定的五分之一的界限。经多次催告支付价款无果后，汽车销售公司通知G公司解除合同，汽车销售公司有权收回汽车，返还G公司已经支付的12万元价款，同时要求G公司支付汽车使用费。[1分]

10. (1) ①包括建设期的动态投资回收期 = $3 + 1014.8 / 1425.8 = 3.71$ (年) [0.5分]

不包括建设期的动态投资回收期 = $3.71 - 1 = 2.71$ (年) [0.5分]

②净现值 = $89 + 839.6 + 1425.8 + 747.3 + 705 - (1000 + 943.4) = 3806.7 - 1943.4 = 1863.30$ (万元) [0.5分]

③现值指数 = $3\ 806.7 / 1\ 943.4 = 1.96$ [0.5 分]

(2) 观点(1)不正确。

理由：动态投资回收期是利用现金流量计算的，所以是考虑了折旧的影响的。(或：会计报酬率法的缺点之一是使用账面利润而非现金流量，忽视了折旧对现金流量的影响。)

[1 分]

观点(2)正确。 [0.5 分]

观点(3)不正确。

理由：内含报酬率是根据项目的现金流量计算出来的，因此，会随投资项目预期现金流量的变化而变化。 [1 分]

观点(4)不正确。

理由：现值指数消除了投资额的差异，但是没有消除项目期限的差异。 [1 分]

观点(5)正确。 [0.5 分]

11. (1) 不合理。

理由：通常，权益资本成本高于债务资本成本，采用股权再融资会降低资产负债率，并可能会使资本成本增大。但如果股权再融资有助于企业目标资本结构的实现，增强企业的财务稳健性，降低债务的违约风险，就会在一定程度上降低企业的加权平均资本成本，增加企业的整体价值。 [1 分]

(2) ①不符合规定。上市公司年度股东大会可以根据公司章程的规定，授权董事会决定向特定对象发行融资总额不超过人民币 3 亿元且不超过最近一年末净资产 20% 的股票，该项授权在下一年度股东大会召开日失效。 [1.5 分]

②不符合规定。股东大会就发行证券事项作出决议，必须经出席会议的股东所持表决权的 2/3 以上通过。中小投资者表决情况应当单独计票。 [1.5 分]

③不符合规定。申请文件受理后，未经中国证监会或者交易所同意，不得改动。发生重大事项的，上市公司、保荐人、证券服务机构应当及时向交易所报告，并按要求更新申请文件和信息披露资料。 [1 分]

2024 年注册会计师全国统一考试

模拟试卷(二) 参考答案

职业能力综合测试一

1. (1) 个别财务报表的处理存在不当之处。

处理意见：该项分步处置子公司股权的行为属于“一揽子交易”，应将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理。在丧失控制权之前，处置价款与处置股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额 1 650 万元应计入其他综合收益。[2 分]

(2) 合并财务报表的处理存在不当之处。

处理意见：该项分步处置子公司股权的行为属于“一揽子交易”，在丧失控制权之前，处置价款与处置股权对应的享有子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额 1 425 万元，在合并财务报表中应当计入其他综合收益。[2 分]

2. (1) 会计处理存在不当之处。

处理意见：交易性金融资产公允价值变动应计入公允价值变动损益。[1 分]

税务处理存在不当之处。

处理意见：投资持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。[1 分]

(2) 会计处理存在不当之处。

处理意见：该厂房产于 2022 年 3 月 31 日已满足划分为持有待售类别的条件，应于当时即停止计提折旧。其原账面价值 5 040 万元 $[6\ 480 - (6\ 480 - 80) / 20 \times 4.5]$ 与公允价值减去出售费用后的净额 4 380 万元之间的差额 660 万元，应作为资产减值损失计入 2022 年度当期损益。[1.5 分]

税务处理不存在不当之处。[0.5 分]

【提示】 满足划分为持有待售类别的条件后，仍需计提折旧，确认的资产减值损失不能税前扣除。

(3) 会计处理存在不当之处。

处理意见：自用房产转换为采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，转换日，公允价值大于账面价值的差额计入其他综合收益。[1 分]

税务处理存在不当之处。

处理意见：投资性房地产公允价值变动不计入当期应纳税所得额。[1 分]

(4) 会计处理存在不当之处。

处理意见：或有事项涉及一个项目的，且所需支出不存在一个连续范围，预计负债的最佳估计数应该按照最可能发生金额确定，应确认预计负债 200 万元。[1 分]

税务处理存在不当之处。

处理意见：该项赔偿在实际发生时才允许税前扣除。[1 分]

(5) 会计处理不存在不当之处。[0.5 分]

税务处理存在不当之处。

处理意见：纳税人违反国家有关法律、法规规定，被有关部门处以的罚款，不得税前扣除。[1.5 分]

(6) 会计处理存在不当之处。

处理意见：因母子公司发生内部交易形成的应收账款在个别报表中也需要计提坏账准备。因此，A 公司应计提坏账准备 550 万元。[1 分]

税务处理存在不当之处。

处理意见：在申报企业所得税应纳税所得额时，未经核定的准备金支出不得税前扣除。[1 分]

3. (1) 涉及递延所得税的核算。

应确认递延所得税负债，影响 A 公司 2022 年度净利润。[1 分]

(2) 涉及递延所得税的核算。

应确认递延所得税资产，影响 A 公司 2022 年度净利润。[1 分]

(3) 涉及递延所得税的核算。

应确认递延所得税负债，不影响 A 公司 2022 年度净利润。[1 分]

(4) 涉及递延所得税的核算。

应确认递延所得税资产，影响 A 公司 2022 年度净利润。[1 分]

(5) 不涉及递延所得税的核算。[1 分]

(6) 涉及递延所得税的核算。

应确认递延所得税资产，影响 A 公司 2022 年度净利润。[1 分]

4. (1) 存在不当之处。

改进建议：管理层书面声明还应当包括：已经向审计项目组披露了全部已知的关联方的特征、关联方关系及其交易。[1.5 分]

(2) 存在不当之处。

改进建议：审计项目组还应当关注 A 公司向关联方采购的其他条款和条件是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。[1.5 分]

(3) 存在不当之处。

改进建议：如果管理层建立了与识别、记录和报告关联方关系及其交易相关的内部控制，审计项目组应当获取对相关控制的了解。[1.5 分]

(4)存在不当之处。

改进建议：注册会计师应当确定该事项对审计意见的影响。

①如果该事项可能对财务报表产生的影响重大，但不具有广泛性，注册会计师应当发表保留意见。

②如果该事项可能对财务报表产生的影响重大且具有广泛性，以至于发表保留意见不足以反映情况的严重性，注册会计师应当在可行时解除业务约定(除非法律法规禁止)；如果在出具审计报告之前解除业务约定被禁止或不可行，应当发表无法表示意见。[1.5分]

5.(1)存在不当之处。

处理意见：固定资产折旧年限变更属于会计估计变更，不应追溯调整。A公司应在2022年6月采用未来适用法核算该项变更。[1分]

(2)存在不当之处。

处理意见：假定不考虑货币时间价值的影响，预计回购价格明显高于该资产回购时市场价值，丙公司有重大的经济动因行使其权利要求A公司回购该批汽车。该交易的实质是A公司以100辆汽车作为质押取得了3000万元的借款，3年后归还本息合计3900万元。A公司应当将该交易视为融资交易，不应当终止确认100辆汽车，而应当在收到丙公司款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。A公司2022年3月1日应确认负债3000万元(30×100)，并于2022年计提利息250万元 $[(39-30) \times 100 / 3 \times 10 / 12]$ 。[2.5分]

(3)存在不当之处。

处理意见：企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺品牌汽车的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。由于E、F、G三辆品牌汽车的单独售价合计为250万元，而该合同的价格为210万元，因此该合同的折扣为40万元。由于A公司经常将E品牌汽车和G品牌汽车组合在一起以160万元的价格销售，该价格与其单独售价的差额为40万元，与该合同的折扣一致，而F品牌汽车单独销售的价格与其单独售价一致，说明该合同的折扣仅应归属于E品牌汽车和G品牌汽车。因此，在该合同下，分摊至F品牌汽车的交易价格为50万元，分摊至E品牌汽车和G品牌汽车的交易价格合计为160万元，A公司应当进一步按照E品牌汽车和G品牌汽车的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊。因此，各品牌汽车分摊的交易价格分别为：F品牌汽车为50万元，E品牌汽车为64万元($80 \div 200 \times 160$)，G品牌汽车为96万元($120 \div 200 \times 160$)。A公司应该根据控制权转移时点，于2022年4月1日确认160万元销售收入，同时确认合同资产160万元；于2022年6月1日确认50万元销售收入。[2.5分]

6.(1)应提出的质疑：未实施进一步审计程序是不恰当的。

改进建议：注册会计师应当对所有重大交易类别、账户余额和披露设计和实施实质性程序，应当考虑验证该笔款项是否可以尽快支付，债权人是否还存在，如果债权方不存在，须转入“营业外收入”。[1.25分]

(2) 应提出的质疑：未制定周密、细致的监盘计划，对存货的监盘不到位。

改进建议：存货是 A 公司的重点审计项目，应当按照审计准则的要求特别关注存货的状况，观察并记录 A 公司是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时及残次的存货，以及可能存在的重大错报风险。[1.25 分]

(3) 应提出的质疑：尽管相关备用金的报销是在 2023 年完成的，但如果对应的是 2022 年度的费用，则相关其他应收款余额应当结转计入 2022 年度损益。

改进建议：项目组成员应检查预借备用金的相关凭证，并检查报销凭证所附的原始单据的日期，确定费用实际发生的期间，以确认其他应收款余额转入管理费用的会计期间是否恰当，并建议 A 公司将属于 2022 年费用的部分调整计入 2022 年度损益。[1.5 分]

7. (1) 增值税处理存在不当之处。

处理意见：购进的不动产发生兼用于不允许抵扣项目(集体福利)情况的，进项税额准予全部扣除，无须作进项税额转出。[1 分]

(2) 增值税处理存在不当之处。

处理意见：统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息，免征增值税。[1 分]

(3) 企业所得税处理存在不当之处。

处理意见：企业将取得的新能源汽车财政补贴不符合不征税收入条件，应按规定缴纳企业所得税。[1 分]

【提示】 企业取得的财政性资金同时符合以下条件时，可以作为不征税收入：①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

(4) 企业所得税处理存在不当之处。

处理意见：被合并的小型汽车制造业净资产公允价值 = $7\,200 - 3\,200 = 4\,000$ (万元)。可由合并后的企业弥补的亏损限额 = $4\,000 \times 5\% = 200$ (万元)。由于尚未弥补的亏损额为 300 万元，大于 200 万元，实际应弥补亏损 200 万元。[1.5 分]

8. (1) A 公司的会计处理不正确。

调整建议：A 公司进一步取得 H 公司 15% 的股权不属于企业合并，而是购买子公司少数股权，不会产生新的商誉。在合并财务报表中，应将新取得的长期股权投资 1 000 万元与新增持股比例享有 H 公司自购买日开始持续计算的净资产份额 750 万元 $[(4\,500 + 500) \times 15\%]$ 之间的差额 250 万元调整资本公积。[1.5 分]

(2) A 公司的会计处理不正确。

调整建议：A 公司与控股股东应当将该交易作为权益性交易，不确认债务重组相关损益。A 公司应将豁免债务 4 000 万元全额计入所有者权益(资本公积)。[1.5 分]

(3) A 公司的会计处理不正确。

调整建议：A 公司购买保温杯派发给客户，属于为了销售活动购入的特定商品，应在取得商品时计入销售费用。[1.5 分]

(4) A 公司的会计处理不正确。

调整建议：A 公司保留了收取金融资产现金流量的权利，且没有承担将收取的现金流量支付给 S 公司的义务，实质上该股权并未转移，不符合金融资产终止确认的条件，A 公司不应当终止确认这 10% 的股权，而应将实际收到的价款确认为负债。[1.5 分]

(5) A 公司的会计处理不正确。

调整建议：对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，相关交易费用应当直接计入当期损益，已宣告但尚未发放的现金股利应计入应收股利。A 公司取得的股票的公允价值应为 10 元/股 $[(3115-100-15)/300]$ ，因此，该项交易性金融资产初始入账价值应调整为 3 000 万元，已宣告但尚未发放的现金股利 15 万元确认为应收股利。[1.5 分]

职业能力综合测试二

1. 快递行业五种竞争力的分析如下：

(1) 潜在进入者的进入威胁。

理由：

- ①部分快递公司实力较强，规模经济形成趋势明显；
- ②实力强大的快递公司受到消费者的信赖，品牌优势明显。[1 分]

(2) 替代品的替代威胁。

理由：

网络虚拟交易的增加，无纸化办公等的出现会导致快递业务量有所下降，但目前来看影响是比较小的。[1 分]

(3) 供应者讨价还价能力。

理由：

- ①快递公司逐渐增多，多家快递公司共存；
- ②物料采购量集中；
- ③具有一定规模的快递企业会集中采购运营设备和车辆。[1 分]

(4) 购买者讨价还价能力。

理由：

- ①快递公司逐渐增多，多家快递公司共存，快递公司提供的基本服务是一致的，普通