

2025 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. 个别财务报表层面的会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见：

(1) 采用权益法核算的长期股权投资, 初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的, 属于负商誉^①, 应计入取得投资当期的营业外收入; 因此, 甲公司取得乙公司 30% 股权时, 应确认营业外收入 = $[6900 + (300 - 200)] \times 30\% - 2000 = 100$ 万元, 持有乙公司 30% 股权的入账价值为 2100 万元 (2000 + 100)。[1 分]

(2) 投资企业应根据被投资单位实现的经调整后的净利润计算应享有的份额, 乙公司经调整后的净利润的金额 = $1300 - (100 - 80) \times (1 - 60\%) - (300 - 200) / 10 = 1282$ 万元。[0.5 分]

因此, 甲公司应分别确认“长期股权投资—损益调整”384.6 万元 ($1282 \times 30\%$)、“长期股权投资—其他综合收益”90 万元 ($300 \times 30\%$), 2×23 年 12 月 31 日, 持有乙公司 30% 股权的账面价值为 2574.6 万元 ($2100 + 384.6 + 90$)。[0.5 分]

2. 个别财务报表层面的会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见：

乙公司 2×24 年 1 月 1 日向某投资者发行股票对甲公司长期股权投资账面价值的影响金额 = 甲公司对增资部分享有的金额 $1500 \times 3.5 \times 20\%$ - 甲公司丧失 10% 持股比例的金额 $2574.6 / 30\% \times (30\% - 20\%) = 191.8$ 万元。此时, 甲公司持有乙公司股权的价值为 2766.4 万元 ($2574.6 + 191.8$)。[1 分]

3. (1) 个别财务报表层面的会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见: 购买日应按照购买方实际取得对被合并方 (或被购买方) 控制权的日期确定, 应为 2×24 年 1 月 31 日。[0.5 分]

个别财务报表中, 应按照原持有乙公司 20% 的股权账面价值 2766.4 万元加上购买日 1800 万股股票公允价值 7380 万元 (1800×4.1), 作为持有乙公司 60% 股权的初始入账价值。[0.5 分]

① 波浪线标注的内容为解析中重点内容。

(2) 合并财务报表层面的会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:购买日应按照购买方实际取得对被合并方(或被购买方)控制权的日期确定,应为 2×24 年 1 月 31 日。[0.5 分]

合并财务报表中,应按照原持有乙公司 20% 的股权公允价值 3 000 万元加上购买日 1 800 万股股票公允价值 7 380 万元($1\ 800 \times 4.1$),作为持有乙公司 60% 股权的初始入账价值。[0.5 分]

4. (1) 会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:甲公司发行的可转换公司债券,应当在初始确认时将其负债成分和权益成分进行分拆,将负债成分按照其公允价值确认为应付债券,将权益成分按照其公允价值确认为其他权益工具。

2×24 年 7 月 1 日,可转换公司债券的负债成分的公允价值(计入“应付债券”) = $200 \times 100 \times (P/F, 6\%, 5) + 200 \times 100 \times 4\% \times (P/A, 6\%, 5) = 200 \times 100 \times 0.747\ 3 + 200 \times 100 \times 4\% \times 4.212\ 4 = 18\ 315.92$ 万元,权益成分的公允价值(计入“其他权益工具”) = $200 \times 100 - 18\ 315.92 = 1\ 684.08$ 万元。因此,甲公司应按照 18 315.92 万元作为摊余成本对“应付债券”进行后续计量。[1 分]

(2) 会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:取得“其他权益工具投资”的交易费用 3 万元,应计入其初始投资成本;[0.5 分]

2×24 年 12 月 31 日,公允价值变动金额应为 97 万元($4 \times 100 - 303$),计入“其他综合收益”。[0.5 分]

(3) 会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:企业发放股票股利不会导致企业的资产、负债发生变化,不考虑时间权重;同时计算可转换公司债券期初转换为普通股而减少的利息费用,应按照摊余成本×实际利率计算对净利润的影响。[0.5 分]

因此,甲公司计算 2×24 年基本每股收益为 2 元/股 [$2\ 200 / (1\ 000 + 1\ 000 \times 1/10)$], 2×24 年稀释每股收益为 1.31 元/股 [$(2\ 200 + 18\ 315.92 \times 6\% \times 6/12) / (1\ 000 + 1\ 000 \times 1/10 + 200 \times 10 \times 6/12)$]。[0.5 分]

5. (1) 会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:

① 此合同中存在两项可明确区分的单项履约义务,分别为商品(包含不可明确区分的法定保修义务)和延保服务,因此, 2×24 年对于上述交易确认商品销售收入 2 300 万元,同时将延保服务在法定保修期满后(1 年后)才能开始按照 3 年进行分摊确认收入。[0.5 分]

② 根据以往经验估计在保修期内将发生的保修支出 10 万元,应计入“营业成本”,同时确认“预计负债”;实际发生时,冲减“预计负债”并计入“应付职工薪酬”等。[1 分]

(2) 会计处理存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:短期利润分享计划同时满足下列条件的,企业应当确认相关的应付职工薪酬,并计入当期损益或相关资产成本:企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务;因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。[0.5分]

因此,甲公司在资产负债表日后期间获得新的证据表明资产负债表日已存在的利润分享计划,金额已进一步得以确定,因此应作为日后调整事项处理,应计入2×24年“销售费用”(通过“以前年度损益”科目)。[0.5分]

(3) 会计处理存在不当之处。[0.25分]

处理意见:甲公司有权使用的车辆并不固定,汽车租赁公司对于提供给甲公司使用的车辆拥有实质性替换权,因此该合同不包含租赁。甲公司不应确认租赁负债和使用权资产,只需将每月实际发生的车辆使用费计入当期损益。[1分]

(4) 会计处理存在不当之处。[0.25分]

处理意见:

① 厂房账面价值为1000万元,公允价值减去处置费用后的净额为1100万元,未发生减值,不分摊减值金额,其账面价值为1000万元;

② 资产减值总金额200万元,应在除厂房外的资产中按账面价值比例分摊。

a. A设备:按公允价值减去处置费用后的净额确认的减值损失=200-190=10万元,按账面价值比例分摊的减值损失=200/(200+400+400)×200=40万元,A设备应计提减值准备10万元,计提减值准备后A设备的账面价值为190万元。[0.5分]

b. B设备和专利技术:剩余两项资产应承担减值损失200-10=190万元;按账面价值的比例分摊,均承担减值损失95万元;因此,计提减值准备后B设备、非专利技术的账面价值均为305万元(400-95)。[0.5分]

(5) 会计处理存在不当之处。[0.25分]

处理意见:其他债权人对S1公司债务普遍进行了减半的豁免,甲公司作为股东比其他债权人多豁免1500万元债务的交易应当作为权益性交易处理,正常豁免2500万元债务的交易确认为债务重组相关损益。[1分]

(6) 会计处理存在不当之处。[0.25分]

处理意见:母公司出售部分股权,丧失对子公司控制权,但仍能施加重大影响的,应当在母公司个别报表中将其拥有的该子公司股权整体划分为持有待售类别,在合并财务报表中将子公司的所有资产和负债划分为持有待售类别分别进行列报。[1分]

(7) 会计处理存在不当之处。[0.25分]

处理意见:采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为固定资产、无形资产和存货时,应将公允价值变动部分的金额计入“公允价值变动损益”。[1分]

6. (1) 质疑:在确定组成部分重要性时,无须采用将集团财务报表整体重要性按比例分配的方式。[0.25分]

改进建议:根据审计准则,确定的组成部分重要性要求低于(不能高于、等于)集团财务报

表整体的重要性,无须严格按照组成部分比例(如,组成部分的规模)进行分配,因此,对不同组成部分确定的重要性的汇总数,有可能高于集团财务报表整体的重要性。[1分]

(2) 质疑: S3 公司属于具有财务重大性的组成部分,“仅针对其可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序”不恰当。[0.25分]

改进建议: 集团项目组或代表集团项目组的组成部分注册会计师应当运用该组成部分的重要性,对 S3 公司财务信息实施审计。[1分]

(3) 质疑: 仅通过了解组成部分注册会计师,就认为可以利用组成部分注册会计师的工作,不恰当。[0.25分]

改进建议: 集团项目组在对组成部分注册会计师了解的基础上,需进一步评估组成部分注册会计师工作的程度是否足以获取充分、适当的审计证据。[1分]

(4) 质疑: S4 公司从事外汇套期投资,具有特定性质和风险,审计项目组未将其作为重要组成部分,仅实施集团层面分析程序不恰当。[0.25分]

改进建议: 审计项目组应将 S4 公司识别为“可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险”的重要组成部分。应当执行下列一项或多项工作: 使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计; 针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露实施审计; 针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序。[1分]

(5) 质疑: 审计项目组要求组成部分注册会计师无须将小于组成部分明显微小错报临界值的错报通报给集团项目组,不恰当。[0.25分]

改进建议: 组成部分注册会计师需要将在组成部分财务信息中识别出的超过集团报表明显微小错报临界值的错报通报给集团项目组。(组成部分明显微小错报临界值可能高于集团报表明显微小错报临界值)[1分]

7. (1) 质疑: 测试与银行存款对账单相关的控制仅选取从 2×24 年 3 月至 9 月、2×24 年 10 月至 12 月交易中的样本,总体不完整。[0.25分]

改进建议: 审计项目组测试与银行存款对账单相关的控制,应选取2×24 年 1 月至 12 月的交易样本进行测试。[1分]

(2) 质疑: JS 银行账户余额在本年未发生变动直接实施替代审计程序,不能获得充分、适当的审计证据。[0.25分]

改进建议: 注册会计师应当对银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序,除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。[1分]

(3) 质疑: 提前确认支付款项,属于一项重大错报。[0.25分]

改进建议: 提前将该笔款项指定用途用于偿还下年初到期的银行贷款,将导致银行存款余额低估,注册会计师应将上述事项作为重大错报提请管理层进行更正。[1分]

(4) 质疑: 审计项目组成员在执行跟函程序时未保持对询证函的全程控制。[0.25分]

改进建议:审计项目组成员应对 ZG 银行账户重新实施函证程序,并在整个过程中保持对函证的控制。[1 分]

(5) 质疑:HX 银行账户资金因诉讼被冻结可能表明 S5 公司存在预计负债(营业外支出)错报及财务报表未充分披露的风险,审计项目组未予以关注。[0.25 分]

改进建议:审计项目组应向 S5 公司管理层了解诉讼发生的背景,获取与诉讼相关资料及法律意见书,据此分析并检查 S5 公司在 2×24 年 12 月 31 日是否计提了适当金额的预计负债,并关注期后案件进展情况及其影响,以及 S5 公司财务报表中是否充分披露上述事项。[1 分]

8. 质疑:Z 公司是 2×24 年 9 月新成立的公司,成立后即与 S6 公司签订了大额采购合同,可能为隐性关联方;同时营业收入的发生存在重大错报风险。[0.25 分]

改进建议:

①实施实地走访程序:在取得 S6 公司配合的前提下,对 Z 公司进行实地走访,针对相关采购交易的真实性获取进一步的审计证据,并实际执行延伸检查。应注意了解被访谈对象的身份真实性和适当性;考虑是否存在关联方关系或“隐性”关联方关系;观察生产经营场地,判断交易规模是否和其生产经营规模匹配;询问采购的商业理由;询问商品的用途和去向;实地观察采购商品的实际库存情况;关注双方是否存在“抽屉协议”,如退货条款、价格保护机制等;

②利用企业信息查询工具:查询 S6 公司和 Z 公司的股东至其最终控制人,以识别是否存在关联方关系,或存在代持股的情况。

③关注资金往来流水:结合货币资金审计,获取并检查相关关联方的银行账户资金流水,关注是否存在异常资金往来。[1 分]

9. (1) 质疑:审计项目组不能仅考虑存货金额的大小来确定存货监盘的范围。[0.25 分]

改进建议:注册会计师应根据不同地点所存放存货的重要性以及对各个地点与存货相关的重大错报风险的评估结果,选择适当的地点进行监盘,并记录选择这些地点的原因。[1 分]

(2) 质疑:审计项目组仅检查 S6 公司提供的 N 产品存货库龄明细表,无法对存货跌价准备金额获取充分适当的审计证据。[0.25 分]

改进建议:注册会计师可以询问管理层和相关部门(生产、仓储、财务、销售等)员工,了解被审计单位如何收集有关滞销、过时、陈旧、毁损、残次存货的信息并为之计提必要的存货跌价准备;取得被审计单位编制的存货货龄分析表,审阅分析表识别滞销或陈旧的存货;此外,注册会计师还要结合存货监盘过程中检查存货状况而获取的相关信息,判断被审计单位的存货跌价准备计算表是否存在遗漏。同时关注可变现净值的计量是否合理,对存货的估计售价、至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额进行检查。[1 分]

(3) 质疑:O 产品 2×24 年末存货账面余额大幅度增加,O 产品订单及售价均大幅下降,并

在 2×25 年有继续下降的趋势,虽然处于微利的状态,可能 O 产品在 2×24 年末已发生跌价损失,审计项目组未予以关注。[0.25 分]

改进建议:审计项目组应建议 S6 公司结合 O 产品价格变动及产品预期销售情况等因素,对 O 产品实施减值测试,如 O 产品可变现净值低于其账面价值,应建议 S6 公司计提相应的存货跌价准备。[1 分]

(4) 质疑:B 地为新开拓市场,审计项目组仅检查了仓储费支付清单、发运单、仓储单等内部资料,未充分关注第三方保管或控制的产品状况,以分析其是否存在、是否已跌价损失。[0.25 分]

改进建议:注册会计师向持有被审计单位存货的第三方函证存货的数量和状况(如可行);实施或安排其他注册会计师实施对第三方的存货监盘(如可行);获取其他注册会计师或服务机构注册会计师针对用以保证存货得到恰当盘点和保管的内部控制的适当性而出具的报告;检查与第三方持有的存货相关的文件记录,如仓储单;还应考虑由第三方保管存货的商业理由的合理性,以进行存货相关风险(包括舞弊风险)的评估,并计划和实施适当的审计程序,如,检查被审计单位和第三方所签署的存货保管协议的相关条款、复核被审计单位调查及评价第三方工作的程序等。[1 分]

(5) 质疑:审计中的困难、时间或成本等事项本身,不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。[0.25 分]

改进建议:注册会计师应当另择日期对 L 原材料进行监盘,并对间隔期内发生的交易实施审计程序。[1 分]

10. (1) 存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:一般计税方法的纳税人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额时,可以按照销售比例进行划分。因此,不得抵扣的进项税额 22.67 万元 $\{68 \times [500 / (1000 + 500)]\}$;当期准予抵扣的进项税额 45.33 万元 $(68 - 22.67)$ 。[1 分]

(2) 存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:销售额和折扣额在同一张发票(金额栏)上分别注明的,可按折扣后的余额作为销售额征收增值税;如果仅将折扣额在发票的“备注”栏注明或将折扣额另开发票,不得从销售额中减除折扣额。因此,2×24 年 8 月销售此批电子设备应按照 4000 万元 (2000×2) 作为销售额计算销项税额。[1 分]

(3) 存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:转让其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产,选择简易计税方法的,应交增值税 = 全部价款和价外费用 $/(1 + 5\%) \times 5\%$,不得扣除自建成本。因此,2×24 年 9 月应交增值税的金额 = $1300 \times 3\% + 700 \times 5\% = 74$ 万元。[1 分]

(4) 存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:购进农产品对应的进项税额 = $60 / (1 - 9\%) \times 9\% + 3 \times 9\% = 5.93 + 0.27 = 6.2$ 万

元,因此进项税额转出的金额为 6.2 万元。[1 分]

11. (1) 存在不当之处。[0.25 分]

处理意见: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=4 000×4%=160 万元<300 万元,因此,可由合并方甲公司弥补被合并方 S8 公司亏损的金额为 160 万元。[1 分]

(2) 存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:纳税人一个纳税年度内,居民企业技术转让所得不超过 500 万元的部分,免征企业所得税;超过 500 万元的部分,减半征收企业所得税;不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。[0.5 分]

技术转让收入=1 280-80=1 200 万元,技术转让所得为=1 200-270-30=900 万元,材料转让所得=80-10=70 万元;应计入 2×24 年度应纳税所得额的金额=(900-500)×50%+70=270 万元。[0.5 分]

(3) 存在不当之处。[0.25 分]

处理意见:甲公司分得的剩余资产 200 万元中,相当于 S9 公司累计未分配利润和累计盈余公积中按甲公司所占股份比例计算的部分 80 万元[(30 万元+170 万元)×40%],应确认为股息所得,属于免税收入;因此,甲公司纳入应纳税所得额的金额为 20 万元(200-100-80)。[1 分]

12. (1) 取得股票期权环节:个人取得可公开交易的股权期权时,应在取得时按照工资、薪金所得缴纳个人所得税;可在 2027 年 12 月 31 日前,不并入当年综合所得,全额单独适用综合所得税率表,计算纳税。[0.5 分]

2×23 年 1 月 10 日刘某应纳个人所得税=股权激励收入×适用税率-速算扣除数=50 000×6×20%-16 920=43 080(元)。[0.5 分]

(2) 行使股权期权环节:在 2×24 年 2 月 16 日行使股票期权购买股票 50 000 股,虽然行权时该股票在股市的收盘价是 24 元/股,高于实际购买价格 20 元/股,但是因为其在取得期权时已经缴纳过个人所得税,所以该环节不再缴税。[1 分]

(3) 股票转让环节:刘某 2×24 年 9 月 16 日在公开市场卖出股票,暂不征收个人所得税。[0.25 分]

职业能力综合测试二

1. (1) “世纪星特”子品牌属于差异化战略。[0.25 分]

理由:“世纪星特”主要是面向中高端的专业选手,为用户提供从入门到专业选手的滑冰培训,同时与各地体育局合作成立多支冰雪专业队伍参加相应竞赛,向客户提供的产品和服务在产业范围内独具特色,如果提供的产品或服务的溢出价格超过因其独特性所增加的成本,那么,企业就可以拥有这种差异化带来的竞争优势。[1 分]

面临的风险:企业形成产品差别化的成本过高;市场需求发生变化;竞争对手的模仿和进