

## 2024 注册会计师《会计》模考错题率 Top10 题目点评一稿

## 错题点评 top1

错误率：85.70%

题目：将母公司确认为投资性主体，需要同时满足的条件有（ ）。

- A. 该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金
- B. 该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报
- C. 该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价
- D. 其设计导致在确定其控制方时不能将表决权或类似权利作为决定因素的主体，主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 D，属于结构化主体的定义。

【点评】本题容易多选 D。“结构化主体”和“投资性主体”是两个不同的概念，应注意区分。

结构化主体	投资性主体
结构化主体强调的是权力的来源（并非源自于表决权或类似权利）和非结构化主体不一致。例如：余额宝；	投资性主体强调的是其业务的性质（向投资方提供投资管理服务为目的）和非投资性主体不一样。例如：风险投资机构。
结构化主体将能够控制的所有子公司纳入合并范围，个别报表采用成本法核算，对能够产生重大影响和共同控制的联营企业和合营企业采用权益法核算。	投资性主体仅将能够控制的且为其提供服务的子公司纳入合并范围，对能够产生重大影响和共同控制的联营企业和合营企业采用公允价值计量。

## 错题点评 top2

错误率：80.78%

题目：A 企业 2×18 年 1 月 1 日与其他方共同出资设立 B 企业，并取得 B 企业 30% 的普通股权，A 企业将其确认为长期股权投资并采用权益法核算，入账价值为 2 000 万元。2×18 年 12 月 31 日，B 企业持有的其他权益工具投资的公允价值上升了 1 000 万元，该项其他权益工具投资系 B 企业于 2×18 年 8 月 15 日购入。2×18 年度 B 企业发生净亏损 9 000 万元。同时 A 企业对 B 企业有一笔长期应收款 200 万元，该项长期应收款属于实质上构成对被投资方的净投资。2×19 年度 B 企业实现盈利 8 000 万元，持有的其他权益工具投资公允价值下降 500 万元。A 企业持有股权期间 B 企业均未分配股利或利润。A 企业与 B 企业适用的会计政策、会计期间相同，投资时 B 企业有关资产、负债的公允价值与

账面价值亦相同，不考虑所得税及其他因素。下列说法中不正确的有（ ）。

- A. 2×18 年年末长期股权投资各明细科目余额均为 0
- B. 2×18 年年末 A 企业对 B 企业实质上构成净投资的长期应收款余额为 0
- C. 2×18 年年末由于超额亏损，尚未冲减的 400 万元直接做备查簿登记
- D. 2×19 年年末长期股权投资的账面价值为 2 000 万元

【正确答案】ACD

【答案解析】2×18 年度，B 企业持有的其他权益工具投资的公允价值上升了 1 000 万元，A 企业按照 30% 份额增加长期股权投资的账面价值，B 企业发生的净亏损 9 000 万元，A 企业应以其长期投资账面价值减记至零为限，A 企业应该承担净亏损 =  $9\,000 \times 30\% = 2\,700$ （万元），应该首先将长期股权投资的金额减记至 0，但并不需要冲减“投资成本”“其他综合收益”明细科目，只是减少“长期股权投资——损益调整”2 300 万元（ $2\,000 + 300$ ），剩余亏损 400 万元（ $2\,700 - 2\,300$ ），应该冲减 A 企业对 B 企业的长期应收款 200 万元，尚未冲减的 200 万元备查登记。

2×19 年度，B 企业实现盈利，A 企业应按以上相反顺序依次减记账外备查登记的金额、恢复其他长期权益及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。B 企业实现盈利 8 000 万元，A 企业按照份额享有 2 400 万元，首先抵销备查登记 200 万元，恢复长期应收款 200 万元，剩余 2 000 万元部分增加“长期股权投资——损益调整”。同时根据 B 企业其他综合收益的变动，调整长期股权投资的账面价值。因此，2×19 年年末长期股权投资的账面价值 =  $2\,000 - 150 = 1\,850$ （万元）。

相关会计分录：

2×18 年 1 月 1 日

借：长期股权投资——投资成本 2 000

贷：银行存款等 2 000

2×18 年年末

借：长期股权投资——其他综合收益 300

贷：其他综合收益 300

借：投资收益 2 500

贷：长期股权投资——损益调整 2 300

长期应收款 200

尚未冲减的 200 万元备查登记。

2×19 年年末

借：长期股权投资——损益调整 2 000

长期应收款 200

贷：投资收益 2 200

借：其他综合收益 150

贷：长期股权投资——其他综合收益 150

【知识点延伸】被投资企业实现净亏损，投资企业的账务处理如下：

按照权益法核算的长期股权投资，投资企业确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益（如：长期应收款）减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外。

（1）投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时，具体应按照以下顺序处理：

①减记长期股权投资的账面价值。

借：投资收益

贷：长期股权投资——损益调整

②在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，对于未确认的投资损失，考虑除长期股权投资以外，账面上是否有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，如果有，则应以其他长期权益的账面价值为限，继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

借：投资收益

贷：长期应收款

③经过上述处理，按照投资合同或协议约定，投资企业仍需要承担额外损失弥补等义务的，应按预计将承担的义务金额确认预计负债，计入当期投资损失。

借：投资收益

贷：预计负债

④除上述情况仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外备查登记。

【点评】本题容易漏选 A 选项。长期股权投资的账面价值以冲减为 0 为限，但是明细科目并没有这条限制，明细科目的余额可以是负数的。

### 错题点评 top3

错误率：78.01%

题目：下列关于现金流量套期会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益
- B. 套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益
- C. 每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额

D. 现金流量套期储备的金额就是被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 D，现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：（1）套期工具自套期开始的累计利得或损失；（2）被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

【点评】本题容易多选 D。D 选项的说法过于绝对，没有考虑套期工具自套期开始的累计利得或损失可能会小于被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额，如果为此情况，现金流量套期储备的金额为套期工具自套期开始的累计利得或损失，与 D 选项的说法相悖。

#### 错题点评 top 4

错误率：76.57%

题目：A 公司持有在境外注册的 B 公司 80% 的股权，能够对 B 公司实施控制。A 公司以人民币为记账本位币，B 公司以港币为记账本位币，A 公司与 B 公司发生如下外币交易：（1）2×22 年 10 月 20 日，A 公司以每股 4 美元的价格购入 C 公司股票 100 万股，另支付交易费用 1 万美元。A 公司将购入的上述股票作为交易性金融资产核算，当日即期汇率为 1 美元=6.82 元人民币。2×22 年 12 月 31 日，C 公司股票的市价为每股 5 美元。（2）2×22 年 12 月 31 日，A 公司长期应收款余额为 7500 万港元，按照当日汇率调整前的人民币账面余额为 6465 万元。该长期应收款实质上构成了 A 公司对 B 公司境外经营的净投资。2×22 年 12 月 31 日，即期汇率为 1 美元=6.80 元人民币，1 港元=0.86 元人民币。（3）因对 B 公司外币报表折算产生“外币报表折算差额”100 万元。假定 A 公司和 B 公司均采用交易日的即期汇率进行折算。不考虑其他因素，下列关于上述交易或事项对 A 公司 2×22 年度合并营业利润的影响的表述中，正确的有（ ）。

- A. 交易性金融资产的公允价值变动及汇率变动增加合并营业利润 672 万元
- B. 交易性金融资产的交易费用不影响合并营业利润
- C. 长期应收款产生的汇兑损失转入其他综合收益时，增加合并营业利润 15 万元
- D. 因对 B 公司外币报表折算产生差额增加合并营业利润 100 万元

【正确答案】AC

【答案解析】交易性金融资产的公允价值变动及汇率变动增加合并营业利润 =  $100 \times 5 \times 6.80 - 100 \times 4 \times 6.82 = 672$ （万元），选项 A 正确；交易性金融资产的交易费用冲减投资收益，会减少合并营业利润 6.82（ $1 \times 6.82$ ）万元，选项 B 不正确；长期应收款产生的汇兑损失在合并报表编制时，应借记“其他综合收益”15 万元，贷记“财务费用”15 万元，选项 C 正确；因对 B 公司外币报表折算产生的差额不影响合并营业利润，在编制合并报表时，直接在“其他综合收益”项目中列示，选项 D 不正确。



2×22 年 12 月 31 日 A 公司的会计处理如下：

个别报表：

借：交易性金融资产 672

贷：公允价值变动损益 672

借：财务费用 15

贷：长期应收款 15

合并报表：

借：长期应付款 6450

贷：长期应收款 6450 (7500×0.86)

借：其他综合收益 15

贷：财务费用 15

【点评】本题容易多选 C 选项，错选 D 选项。选项 C，B 公司外币报表折算产生的差额是不影响合并营业利润的，在编制合并报表时，直接在“其他综合收益”项目中列示。选项 D，因为这里是对子公司的长期应收款，实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵销长期应收款的同时，将该外币货币性项目产生的汇兑差额转入“其他综合收益”。

### 错题点评 top5

错误率：65.47%

题目：下列关于自行研究开发无形资产的会计处理的表述中，不正确的有（ ）。

- A. 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，不应当通过“研发支出”科目核算，应当在发生时直接计入管理费用
- B. “研发支出”科目期末借方余额，反映企业正在进行无形资产研究开发项目的全部支出
- C. 企业内部研究开发项目开发阶段的支出，均记入“研发支出——资本化支出”科目
- D. 企业内部研究开发项目研究阶段的支出，均记入“研发支出——费用化支出”科目

【正确答案】ABC

【答案解析】企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出，不论是否满足资本化条件，均应该先通过“研发支出”科目进行归集，其中不满足资本化条件的，应记入“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，应记入“研发支出——资本化支出”科目，期末，应将“研发支出——费用化支出”科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，所以“研发支出”余额反映的不是研究开发项目的全部支出，部分研发支出已经结转，“研发支出”科目期末借方余额，反映企业正在进行无形资产研究开发项目的资本化支出。选项 A、B 错误；开发阶段的支出，不满足资本化条件时，应该记入“研发支出——费用化支出”科目，选项 C 错误；研究阶段的支出，全部应该费用化，记入

“研发支出——费用化支出”科目，选项 D 正确。

【点评】本题容易漏选 B 选项。选项 B 的说法忽略了期末会将费用化的支出转到管理费用当中，因此，研发支出科目期末借方余额只反映了资本化的支出，而不是全部支出。

### 错题点评 top6

错误率：59.90%

题目：确认资产预计未来现金流量应当考虑的因素有（ ）。

- A. 企业应当以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量
- B. 企业应当考虑已经承诺的重组对资产的预计未来现金流量的影响
- C. 企业不应当考虑未承诺的重组对资产的预计未来现金流量的影响
- D. 企业不应当考虑已发生的资产改良支出产生的现金流量的影响

【正确答案】ABC

【答案解析】选项 D，说的是“已发生”，已经发生的更新改造，影响了资产的当前状况，所以应该考虑其产生的现金流量的影响。比如资产更新改造前，每期带来现金净流入 10 万元，更新改造后（已经发生），每期带来的现金净流入为 15 万元，那么预测未来现金流量要以 15 万元为准。

【点评】本题容易多选 D 选项。企业资产在使用过程中有时会因为改良、重组等原因而发生变化，在预计资产未来现金流量时，企业应当以资产的当前状况为基础，“已经发生”就是当前状况了，所以是应当考虑的。

### 错题点评 top7

错误率：58.38%

题目：关于集团内涉及不同企业股份支付交易的处理，下列表述中正确的有（ ）。

- A. 结算企业以其自身权益工具进行结算的，结算企业应作为权益结算的股份支付进行处理
- B. 结算企业以其子公司的权益工具进行结算的，结算企业应按照权益结算的股份支付进行处理
- C. 结算企业为接受服务企业股东的，股份支付协议实施的，应作为对接受服务企业追加投资
- D. 接受服务的企业无结算义务的，接受服务企业应作为权益结算的股份支付进行处理

【正确答案】ACD

【答案解析】选项 B，结算企业应作为现金结算的股份支付进行处理。可以理解为结算企业需要用银行存款购买其子公司的股权然后再授予给职工进行股份支付，所以实质上支付的是现金，因此属于现金结算的股份支付处理。

【点评】本题容易漏选 C 选项。关于集团股份支付的判断，经常考查的包括集团股份支付类型的判断，以及各方会计处理原则，建议对此内容进行理解记忆。

#### 1. 集团股份支付的类型判断

① 结算企业（母公司）以本身权益工具结算，结算企业是接受服务企业（子公司）的投资者，此时母公司个别报表作为权益结算的股份支付，子公司个别报表作为权益结算的股份支付。

② 结算企业（母公司）以现金结算，结算企业是接受服务企业（子公司）的投资者，此时母公司个别报表作为现金结算的股份支付，子公司个别报表作为权益结算的股份支付。

③ 结算企业（母公司）以其他企业股份结算，结算企业是接受服务企业（子公司）的投资者，此时母公司个别报表作为现金结算的股份支付，子公司个别报表作为权益结算的股份支付。

## 2. 集团股份支付的会计处理原则

结算形式	母公司（结算企业）	子公司 （接受服务企业）	合并报表层面 （抵销分录）
以母公司自身权益工具	权益结算 借：长期股权投资 贷：资本公积	权益结算 借：管理费用等 贷：资本公积	权益结算 借：资本公积 贷：长期股权投资
以集团内其他子公司自身的权益工具	现金结算 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	权益结算 借：管理费用等 贷：资本公积	权益结算 借：应付职工薪酬 贷：长期股权投资
现金股票增值权	现金结算 借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬	权益结算 借：管理费用等 贷：资本公积	现金结算 借：资本公积 管理费用等（或贷） 贷：长期股权投资

### 错题点评 top8

错误率：53.74%

题目：2×17 年 1 月 1 日，AS 公司为建造某环保工程向银行贷款 1 000 万元，期限为 2 年，年利率为 6%，按月计息并支付利息。该环保项目属于当地政府支持项目，因此借款当日起，当地政府即按照实际贷款额给予 AS 公司年利率为 1.5% 的财政贴息，并于每月月末直接与企业结算。2×17 年年初该工程开工并支付第一笔款项，2×18 年 3 月 31 日工程完工，上述贷款全部用于支付工程价款且未占用其他款项。该工程预计使用年限为 20 年，不考虑其他因素。下列与该业务有关的会计处理的表述，正确的有（ ）。

- A. 完工时，该工程的入账价值为 1 075 万元
- B. 2×18 年，企业应分摊计入其他收益的政府补助为 27.5 万元
- C. 2×17 年，企业应冲减在建工程的财政贴息金额为 15 万元

D. 2×18 年，企业因该贷款对损益的影响为-33.75 万元

【正确答案】CD

【答案解析】本题属于企业取得的直接与企业结算的政府补助，由于企业先按照同类贷款市场利率向银行支付利息，所以实际收到的借款金额通常就是借款的公允价值，企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

选项 A，2×18 年 3 月 31 日，该工程完工时应确认的工程成本=1 000+60-15+（1 000×6%/12×3-1 000×1.5%/12×3）=1 056.25（万元）；选项 B，不存在计入其他收益的财政贴息；选项 C，2×17 年，应确认的利息费用=1 000×6%=60（万元），并符合资本化条件计入在建工程成本；而取得的财政贴息应冲减在建工程，金额=1 000×1.5%=15（万元），因此，2×17 年取得的财政贴息应冲减在建工程的金额为 15 万元；选项 D，2×18 年因该贷款确认损益影响=-（1 000×6%/12×9-1 000×1.5%/12×9）=-33.75（万元）。

【提示】

2×18 年 3 月 31 日工程完工，借款费用停止资本化。所以本年实际利息费用计入在建工程的金额=1 000×6%/12×3=15（万元）；计入财务费用的金额=1 000×6%/12×9=45（万元）、取得财政贴息计入在建工程的金额=1 000×1.5%/12×3=3.75（万元）；计入财务费用的金额为 11.25 万元。

2×18 年的账务处理：

借：在建工程 15  
    财务费用 45  
    贷：应付利息 60

借：其他应收款 15  
    贷：在建工程 3.75  
        财务费用 11.25

向银行支付利息：

借：应付利息 60  
    贷：银行存款 60

收到财政贴息：

借：银行存款 15  
    贷：其他应收款 15

【点评】本题容易多选 A 选项，少选 D 选项。本题是以政府补助和借款费用相结合的题目，综合性较强，涉及到财政贴息的借款费用时，利息支出要以实际利率进行计算，计算出对应的利息（1 000×



6%/12×3)再减去国家补贴的利息金额(1 000×1.5%/12×3),之间的差额就是真正的借款费用,借款费用在资本化期间,满足资本化条件的,可以进行资本化,非资本化期间的利息是要费用化,影响损益的。需额外注意的是,闲置资金收益是需要从在建工程中的金额中扣除的。

### 错题点评 top9

错误率: 53.49%

题目: 2021年1月1日,A公司和B公司分别出资750万元和250万元设立C公司,A公司、B公司的持股比例分别为75%和25%。C公司为A公司的子公司。2022年1月1日,B公司对C公司增资500万元,增资后占C公司股权比例为35%。交易完成后,A公司仍控制C公司。C公司自成立日至增资前实现净利润1 000万元,除此以外,不存在其他影响C公司净资产变动的事项(不考虑所得税等影响)。A公司2022年1月1日合并资产负债表应当调整资本公积的金额为( )。

- A. 125 万元
- B. 225 万元
- C. 400 万元
- D. 150 万元

【正确答案】A

【答案解析】A公司持股比例原为75%,由于少数股东增资而变为65%。稀释前后A公司对C公司都采用成本法核算,增资前,A公司按照75%的持股比例享有的C公司净资产账面价值为1 500(2 000×75%)万元;增资后,A公司按照65%持股比例享有的净资产账面价值为1 625(2 500×65%)万元;两者之间的差额125万元,在A公司合并资产负债表中应调增资本公积。

【点评】本题容易错选B选项。合并报表对子公司是按照权益法处理的,子公司实现的净利润,也会增加合并报表中长期股权投资的账面价值。

### 错题点评 top10

错误率: 49.79%

题目: 甲公司从乙公司租入一栋办公楼,租赁期自2×19年1月1日至2×21年12月31日,每年租金为60万元,于每年年末支付,租赁内含利率为10%,除租金外,合同还约定,如果租赁期内甲公司某年销售额达到3 000万元或以上,乙公司当年将获得额外30万元经营分享收入,2×19年度甲公司实现的销售额为1 000万元,假定不考虑其他因素,甲公司2×19年因该租赁业务影响当期损益的金额为( )。[(P/A, 10%, 3) = 2.4869; (P/F, 10%, 3) = 0.7513]

- A. 0
- B. 64.66 万元
- C. 49.74 万元

D. 60 万元

【正确答案】B

【答案解析】承租人确认的使用权资产金额 $=60 \times 2.4869 = 149.21$ （万元）； $2 \times 19$  年使用权资产计提折旧计入当期损益的金额 $=149.21 / 3 = 49.74$ （万元）；因分摊未确认融资费用计入当期财务费用的金额 $=149.21 \times 10\% = 14.92$ （万元）；可变租赁付款额应计入管理费用，但因未实现，计入管理费用的金额为 0，故因该经济业务影响当期损益的金额为 64.66 万元（ $14.92 + 49.74$ ）。

账务处理：

$2 \times 19$  年 1 月 1 日：

借：使用权资产 149.21

    租赁负债——未确认融资费用 30.79

    贷：租赁负债——租赁付款额 180

$2 \times 19$  年 12 月 31 日：

借：财务费用 14.92

    贷：租赁负债——未确认融资费用 14.92

借：租赁负债——租赁付款额 60

    贷：银行存款 60

借：管理费用（ $149.21 / 3$ ）49.74

    贷：使用权资产累计折旧 49.74

【点评】本题容易错选 C 选项。未确认融资费用的摊销金额通过计入到财务费用，进而也会影响损益。