

## 2024 年注册会计师考试《职业能力综合测试一》试题及答案解析（考生回忆版）

## 【问题一】可转债会计处理

【答案】①企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆，将负债成分确认为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具。

在进行分拆时，应当先对负债成分的未来现金流量进行折现确定负债成分的初始确认金额，再按发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。发行可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

②对于可转换公司债券的负债成分，在转换为股份前，其会计处理与一般公司债券相同。

## 【问题二】销售收入买一赠一所得税处理

【答案】所得税处理：以“买一赠一”等方式组合销售，不属于对外捐赠，将总销售金额按各项商品公允价值的比例分摊确认各项商品的销售收入（按公允价值分摊）。

## 【问题三】同控企业权益法转成本法的个别报表和合并报表的处理。

【答案】个别财务报表：

## 1. 合并日长期股权投资的入账

(1) 合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。

(2) 合并日长期股权投资初始投资成本，与达到合并前的股权投资的账面价值加上合并日取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

## 2. 合并前股权投资的相关处理

(1) 合并方于合并日之前持有的被合并方的股权投资，为长期股权投资并采用权益法核算的，为权益法核算下至合并日应有的价值保持其账面价值不变；股权投资为金融资产并以公允价值计量的，为至合并日应有的账面价值，并按账面价值结转，不确认损益。

(2) 对合并日之前持有的股权投资产生的“关联”所有者权益的考虑

①因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；

②因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。

A. 处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转；

B. 处置后的剩余股权改按金融工具进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

合并报表层面：

1. 多次交易分步实现的同一控制下企业合并，合并日原所持股权采用权益法核算、按被投资单位实现净利润和原持股比例计算确认的损益、其他综合收益，以及其他净资产变动部分，在合并报表中予以冲回。

即冲回原权益法下确认的损益和其他综合收益，并转入资本公积（资本溢价或股本溢价）。

2. 合并日原所持股权作为金融资产核算并因公允价值变动而确认的其他综合收益，在合并报表中予以冲回。

【问题四】出租人有终止租赁选择权，有免租期，有装修支出，租赁期的判断。租赁付款额租赁负债的判断，使用权资产的折旧。

【答案】（一）租赁期开始日

1. 租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。

2. 租赁协议中对起租日或租金支付时间的约定，并不影响租赁期开始日的判断。

如果只有出租人有权终止租赁，则不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。

在合同期内，承租人进行或预期进行重大租赁资产改良的，在可行使续租选择权、终止租赁选择权或者购买租赁资产选择权时，预期能为承租人带来的重大经济利益。

## （二）租赁付款额的判断：

租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项。租赁付款额包括以下五项内容：

（1）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。

租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。存在租赁激励的，承租人在确定租赁付款额时，应扣除租赁激励相关金额。

实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

①付款额设定为可变租赁付款额，但该可变条款几乎不可能发生，没有真正的经济实质。

②多套付款方案下的考虑。承租人有多套付款额方案，但其中仅有一套是可行的，承租人应采用该可行的付款额方案作为租赁付款额；承租人有多个可行的付款额方案，但必须选择其中一套，承租人应采用总折现金额最低的一套作为租赁付款额。

（3）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。

（4）行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。

在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使终止租赁的选择权。如果承租人合理确定将行使终止租赁选择权，则租赁付款额中应包含行使终止租赁选择权需支付的款项，并且租赁期不应包含终止租赁选择权涵盖的期间。

（5）根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项

担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。如果承租人提供了对余值的担保，则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项，它反映了承租人预计将支付的金额，而不是承租人担保余值下的最大敞口。

## （三）租赁负债的后续计量

在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：

1. 确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额；

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益，符合资本化条件的，应当按照借款费用等准则规定应当计入相关资产成本（但不计入使用权资产成本）。

2. 支付租赁付款额

支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额。

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第1号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

## （四）使用权资产的折旧

承租人应当参照固定资产准则有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。

(1) 使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，计入相关资产的成本或者当期损益。

对于需要装修改良等的使用权资产，其仍应以租赁期开始日即作为使用权资产核算并计提折旧，不能等到装修改良完成后才开始提折旧。

(2) 承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的预期实现方式做出决定。通常，承租人按直线法对使用权资产计提折旧，其他折旧方法更能反映使用权资产有关经济利益预期实现方式的，应采用其他折旧方法。

(3) 确定使用权资产的折旧年限的原则：

使用权资产折旧年限

是否取得所有权	折旧年限的确定	
	一般情况	特殊情况
能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的	租赁资产剩余使用寿命	如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应为使用权资产的剩余使用寿命
无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的	租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间	

**【问题五】** 股权激励的取消和不利修改。

1. 股权激励的不利修改：

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。

(1) 如果修改减少了授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少。

(2) 如果修改减少了授予的权益工具的数量，企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。

对于减少部分的权益工具，视同取消，即作为加速行权处理，立即计入当期损益。

(3) 如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，不应考虑修改后的可行权条件。

2. 股权激励的取消：

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当做如下处理：

(1) 将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。

对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理时，应当视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件，在取消所授予工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。

2. 在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期损益。

**【问题六】** 亏损合同的处理。

【答案】待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，此时，企业通常不需要确认预计负债；再将预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债。

合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当确认预计负债。

【问题七】房租的增值税处理，存在免租期增值税的处理。

【答案】增值税：对于不动产租赁，在收到预收款时，增值税纳税义务已经发生，应缴纳增值税。

出租不动产存在免租期，免租期内不需要缴纳增值税。