

注册会计师全国统一考试 **历年试题汇编**

职业能力综合测试

CPA Comprehensive Professional Competence Test

中国注册会计师协会 编

CPA



中国财政经济出版社

注册会计师全国统一考试历年试题汇编

职业能力综合测试

中国注册会计师协会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

职业能力综合测试/中国注册会计师协会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 3

注册会计师全国统一考试历年试题汇编

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6048 - 8

I. ①职… II. ①中… III. ①注册会计师 - 资格考试 - 习题集 IV. ①F23 - 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 036684 号

责任编辑: 张若丹

责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 郁 佳

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京财经印刷厂印刷

787 × 1092 毫米 16 开 17 印张 393 000 字

2015 年 3 月第 1 版 2015 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—6 060 定价: 40.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6048 - 8/F · 4868

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

前 言

注册会计师独立审计是市场经济监督体系重要的制度安排，注册会计师行业是高端服务业中重要的专业服务业。伴随着改革开放和社会主义市场经济体制建设的历史进程，我国注册会计师行业不断发展壮大，在服务国家建设以及完善社会监督体制、规范市场经济秩序、提高资源配置效率、提升经济发展质量等方面都发挥了十分重要的作用。

《注册会计师法》规定，国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试制度已经成为注册会计师行业资格准入的重要环节，在引导会计专业人才健康成长、评价会计专业人才资质能力、建设会计专业人才队伍等方面发挥了不可替代的作用。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段两个阶段。专业阶段主要测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识，是否掌握基本的职业技能和职业道德规范，设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6科。综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中综合运用专业学科知识，坚守职业价值观、遵循职业道德、坚持职业态度，有效解决实务问题的能力，设职业能力综合测试科目，分成试卷一和试卷二。

为有效指导考生进行复习备考，我们组织专家编写了专业阶段6个科目的考试辅导教材和《经济法规汇编》；同时，分科汇编了最近5年专业阶段和综合阶段的考试试题。本套教材力求体现注册会计师考试制度改革的总体目标，以读者掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基准，力求体现全面性与系统性、实用性与时效性。同时，本版教材适当充实了相关学科基本理论和原理方面的内容，旨在培养考生的专业思维和分析、解决问题的能力。本套教材作为指导考生复习备考之用，不作为注册会计师全国统一考试的指定用书。

对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

中国注册会计师协会

2015年3月

目 录

2014 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据（I）	（1）
2014 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据（II）	（16）
2014 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据（I）	（28）
2014 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据（II）	（42）
2013 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据（I）	（56）
2013 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据（II）	（69）
2013 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据（I）	（81）
2013 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据（II）	（95）
2012 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据（I）	（112）
2012 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据（II）	（127）
2012 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据（I）	（140）
2012 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据（II）	（153）
2011 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据	（168）
2011 年度注册会计师全国统一考试	

职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据	(184)
2010 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷一）试题、答案及依据	(198)
2010 年度注册会计师全国统一考试	
职业能力综合测试（试卷二）试题、答案及依据	(215)
附录	
职业能力综合测试（试卷一）案例解析	(232)
职业能力综合测试（试卷二）案例解析	(245)
(I)	(I) 注册会计师, 题解 (一卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(05)	(II) 注册会计师, 题解 (一卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(85)	(I) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(14)	(II) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(02)	(I) 注册会计师, 题解 (一卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(06)	(II) 注册会计师, 题解 (一卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(18)	(I) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(23)	(II) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(31)	(I) 注册会计师, 题解 (一卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(34)	(II) 注册会计师, 题解 (一卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(41)	(I) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(51)	(II) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(54)	(I) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(57)	(II) 注册会计师, 题解 (二卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105
(61)	注册会计师, 题解 (一卷二) 为综合测试职业能力 答案—2010 年全国注册会计师考试 1105

2014 年度注册会计师全国统一考试

职业能力综合测试 (试卷一) 试题、答案及依据 (I)

说明：本试卷共 50 分。其中：要求 1 至要求 6、要求 9 和要求 10 用中文解答；要求 7 和要求 8 必须用英文解答，用中文解答不得分。

资料 (一)

A 公司主要从事家用电器的生产和销售业务，主要产品包括电视机、电冰箱、空调、洗衣机、热水器等。A 公司于 20×0 年首次公开发行人 A 股股票并上市，目前总股本为 60 000 万股（每股面值 1 元）。

A 公司为星辰会计师事务所的常年审计客户。星辰会计师事务所委派注册会计师甲担任 A 公司 20×3 年度财务报表审计项目合伙人，并委派注册会计师乙担任审计项目组负责人。

A 公司上市后营业收入保持稳定增长，每年增长 5% 左右。20×3 年 4 月，A 公司董事会向管理层下达 20×3 年度经营目标，其中要求 20×3 年度营业收入较 20×2 年度至少增长 10%。20×4 年 1 月，市场研究机构发布的报告显示，20×3 年家用电器行业营业收入增长率为 6%。

A 公司原财务总监在 A 公司已供职 5 年，20×3 年上半年辞职后任职于 A 公司的竞争对手，数名在 A 公司供职多年的会计人员也在 20×3 年下半年相继辞职。A 公司财务总监目前由负责人力资源的副总经理兼任。

由于家电行业企业竞争激烈，A 公司的竞争对手于 20×3 年 6 月推出了以云平台为依托的智能电视产品，对 A 公司电视机产品销售造成较大冲击。为保持市场占有率，A 公司在 20×3 年下半年普遍降低了各类电视机产品销售价格。

为应对竞争加剧和国内市场增长乏力的风险，A 公司在 20×3 年下半年采取了一系列措施，其中包括：投资并购了若干同行业其他企业，扩大业务规模；开拓海外市场，并在海外成立了若干分支机构提供售后服务；在全国各地开展了专卖店加盟业务模式；扩大研发团队规模，增加研发费用的投入，开始研发多项新技术。

P 公司是 A 公司的母公司，向 A 公司提供部分原材料。20×3 年 2 月，A 公司向 P 公司预付购买钢板款项 5 000 万元，截至 20×3 年末 P 公司尚未交货。20×4 年 1 月 31 日，双方终止该采购合同，A 公司收回该预付款项 5 000 万元。

A 公司及其子公司均使用 ERP 系统进行业务核算，ERP 系统通过处理各模块交易数据自动生成会计分录，并在期末自动生成财务报表。星辰会计师事务所在审计 A 公司 20×2 年度财务报表时测试了该 ERP 系统，注意到 A 公司信息技术一般控制存在重大缺陷。A 公司根据星辰会计师事务所出具的管理建议书，在 20×3 年对 ERP 系统相应的信息技术一般控制进行了改进，并且重新开发应用了部分与财务核算相关的模块。

A 公司部分合并财务数据摘录如下：

单位：万元			
项目	20×3 年度 (未审数)	20×3 年 1~11 月 (未审数)	20×2 年度 (已审数)
营业收入	2 772 100	2 425 500	2 520 000
净利润	162 000	148 400	163 000
项目	20×3 年 12 月 31 日 (未审数)	20×3 年 11 月 30 日 (未审数)	20×2 年 12 月 31 日 (已审数)
预付款项	15 200	15 200	1 200
其中：P 公司	15 000	14 500	1 000
应收账款	493 000	200 000	221 000
存货	300 700	310 000	200 000
减：存货跌价准备	100	100	100
开发支出	6 000	5 000	1 000

资料（二）

审计项目组针对 A 公司 20×3 年度审计业务制订了相关的审计计划，部分内容摘录如下：

1. 将营业收入设定为重要账户，虽然所有销售交易均通过 ERP 系统，但考虑到 20×2 年度审计时对 ERP 系统测试结果表明信息技术一般控制存在重大缺陷，计划 20×3 年对营业收入仅实施实质性程序。
2. A 公司于 20×3 年在某西部城市新建成一座仓库，专门针对西部地区客户产品调配和仓储，库存量约为集团整体库存量的 20%。由于去往该西部城市路途遥远，交通成本高，对该仓库年末存货实施存货监盘不可行，计划直接实施替代审计程序。
3. A 公司财务经理于 20×3 年初调任内部审计部门经理，由于其比较熟悉审计项目组执行的审计程序，并已经带领内部审计人员实施了若干内部控制测试的检查，计划依赖并直接利用 A 公司内部审计人员在 20×3 年度开展上述检查工作的结果，并据以直接得出相关内部控制运行有效性的结论。

资料(三)

审计项目组在审计A公司20×3年投资相关事项过程中注意到以下事项:

1. 20×2年3月,A公司以现金1 000万元购入B上市公司250万股普通股股票,占B公司总股本的5%。A公司将该投资确认为可供出售金融资产,以公允价值计量。20×3年9月1日,A公司以向B公司的母公司(非关联公司)定向增发2 300万股A公司普通股作为对价,另外收购B公司50%的股权,从而获得了对B公司的控制权。20×3年9月1日(购买日),A公司股票价格为每股5元,B公司股票价格为每股4.2元。A公司定向增发股票过程中发生审计费100万元、律师费100万元、佣金及手续费500万元。

20×3年9月1日,A公司在其个别财务报表中,将之前所持B公司5%股权(可供出售金融资产)于20×3年9月1日的公允价值1 050万元和追加收购B公司50%股权时所增发股票的公允价值11 500万元之和(即12 550万元)作为对B公司长期股权投资的初始投资成本,并将上述可供出售金融资产公允价值变动累计计入其他综合收益的50万元转入当期投资收益,同时,将定向增发股票过程中发生的各项费用共计700万元全部冲减了股票溢价发行收入。

2. 20×3年12月1日,A公司与某非关联公司共同以现金投资设立C公司,A公司出资3 000万元拥有C公司30%股权,对C公司具有重大影响。20×3年12月30日,C公司将成本为200万元的电线作价250万元(不含增值税)出售给A公司,A公司将其作为原材料核算。截至20×3年12月31日,A公司的该原材料尚未领用和对外销售。A公司与C公司于20×3年未发生其他交易。C公司20×3年12月实现净利润200万元,除此之外,C公司设立后无其他所有者权益变动。A公司按照权益法计算其应享有的C公司20×3年净损益为60万元,并据此对长期股权投资余额进行了调整。20×3年12月31日,A公司个别财务报表中对C公司的长期股权投资账面价值为3 060万元。

3. 20×3年12月31日,A公司以现金800万元购买了某非关联公司的全资子公司——D公司的全部股权。20×3年12月31日(购买日),D公司净资产账面价值为600万元,D公司账面记录的各项资产和负债的账面价值均与经评估确认的公允价值相等,除在账面记录的各项资产外,D公司还拥有一项经评估确认公允价值为120万元的专有技术。A公司认为该项专有技术并非源于合同性权利或其他法定权利,不能单独确认,故在20×3年度合并财务报表中确认了对D公司的合并商誉200万元。

4. A公司于20×2年以现金5 000万元向某非关联公司购买了其全资子公司——E公司全部股权,收购时产生商誉400万元。E公司仅拥有一条微波炉生产线,生产的产品直接对外销售。由于微波炉销量一路下滑,E公司20×3年出现亏损。20×3年12月31日,A公司将E公司账面所有资产认定为一个资产组对其进行减值测试,经测算,该资产组可收回金额为4 100万元。E公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产为4 000万元,A公司认为E公司的资产没有发生减值,因此在A公司20×3年度合并财务报表中未对与E公司有关的资产确认任何减值损失。

资料(四)

审计项目组在审计过程中注意到以下事项:

1. A公司自20×3年起在全国各地开展专卖店加盟业务。加盟合同约定:A公司在签

署加盟合同当期向加盟商收取一次性加盟费 100 万元，加盟期 5 年，在加盟经营期间内，A 公司定期向加盟商提供产品技术培训和经营策略指导等方面的后续服务，不另行收取费用。A 公司在收到一次性加盟费时全额确认为营业收入。

A 公司向加盟商提供本公司产品，加盟商可以在收到产品后 1 个月内无理由退货，并在退货次月结算退款。由于无法合理估计退货可能性，A 公司在加盟商签收产品时全额确认营业收入，待退货实际发生时再冲减退货当期营业收入。

2. A 公司某直营店于 20×0 年 12 月完成装修，装修支出 50 万元，A 公司将其作为固定资产核算，预计使用年限为 5 年，以年限平均法计提折旧（无残值）。20×3 年 1 月该直营店拆除原有装修，重新进行了全面装修，并于 20×3 年内完工投入使用。A 公司将原装修支出的账面价值 30 万元和新发生的装修支出 80 万元共计 110 万元通过在建工程转入固定资产成本，并在预计使用年限内以年限平均法计提折旧。

3. 20×3 年 12 月 1 日，A 公司发行了若干优先股。根据合同，优先股持有人享有赎回选择权，即优先股持有人可以在 20×4 年 6 月 1 日之后的任何时间要求 A 公司以每股 5.5 元的价格赎回该优先股。A 公司认为优先股持有人行使赎回选择权的可能性无法合理确定，将该优先股作为权益工具核算。

4. 20×3 年 12 月 30 日，A 公司物流运输车在送货途中由于闯红灯与一小轿车相撞，造成小轿车毁损严重，小轿车车主要求 A 公司赔偿其财产损失和医疗费合计 12 万元，A 公司预计很可能需支付上述赔偿。20×3 年 12 月 31 日，经保险公司核定，A 公司基本确定能够从保险公司获得赔偿款 10 万元。A 公司于 20×3 年末按预计将向小轿车车主支付的 12 万元与将从保险公司收到的 10 万元的差额 2 万元确认了预计负债。

资料（五）

A 公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%、企业所得税税率为 25%。审计项目组在审计 A 公司 20×3 年应交税费过程中注意到以下事项：

1. A 公司直营店于 20×3 年 2 月推出促销活动。消费者在促销期间购买 A 公司电视机产品，可以免费获赠一台加湿器。A 公司按照电视机销售价款开具普通发票，并以该销售价款作为含增值税的销售额计算销项税。免费赠送的加湿器未开具发票，也未计算销项税。

2. A 公司为鼓励客户提前支付货款，承诺给予客户一定程度的现金折扣，即在信用期结束前提前支付货款的，可享受一定程度的折扣。A 公司在申报 20×3 年度增值税时，以 20×3 年度扣除现金折扣的销售净额作为增值税的计税销售额。

3. 20×3 年 6 月，A 公司向某客户销售一批电冰箱，不含增值税的销售价款为 80 万元，另外 A 公司收取代垫运费 10 万元，并收到了承运方开具给 A 公司的货运发票。A 公司以销售价款和代垫运费的合计数 90 万元作为不含增值税的销售额计算销项税。

4. 20×3 年 8 月 31 日，A 公司将一台使用过的旧生产设备赠送给某关联企业。该生产设备是 A 公司于 20×1 年 8 月以 93.6 万元的价格（含 17% 增值税）购入的，当时已抵扣了 17% 的增值税进项税额，截至 20×3 年 8 月 31 日累计计提折旧 14 万元。对上述对外赠送固定资产交易，A 公司以原值 80 万元作为不含增值税的销售额计算销项税。

资料(六)

A公司的子公司——F公司是20×3年12月新成立的热水器生产企业,产品同时有内销和自营出口。F公司为增值税一般纳税人,出口货物的征税税率为17%,退税税率为13%。F公司适用的企业所得税税率为25%。审计项目组在复核F公司纳税申报表时注意到以下事项:

1. 20×3年12月,F公司购入货物取得的增值税专用发票全部通过认证,合计进项税额为85万元。F公司当月实现内销不含税销售额100万元(均已于当月收到货款),出口外销销售额折合人民币300万元。F公司20×3年12月份的增值税纳税申报表中显示“当期免、抵、退应退税额”为39万元,期末留抵税额为0。

2. F公司分别在X国和Y国设立了海外分支机构提供产品售后服务(中国与X国和Y国已经缔结避免双重征税协定)。F公司20×3年12月在境内的应纳税所得额为100万元,在X国分支机构的应纳税所得额为20万元,X国所得税税率为30%,在Y国分支机构的应纳税所得额为10万元,Y国所得税税率为20%,两个分支机构在X国和Y国分别缴纳了6万元和2万元的企业所得税。F公司20×3年的企业所得税纳税申报表中显示在中国境内“实际应纳所得税额”为25万元。(F公司在X、Y两国所得按中国税法计算的应纳税所得额和按X、Y两国税法计算的应纳税所得额一致;F公司20×3年未发生需要对境内应纳税所得额进行调整的事项。)

资料(七)

注册会计师乙在复核审计项目组部分成员编制的审计工作底稿时,注意到以下事项:

1. 项目组成员在检查A公司电视机产品是否需要计提存货跌价准备时,复核了A公司电视机产品于20×3年末的销售价格,发现销售价格略高于20×3年末电视机产品账面单位成本。项目组据此得出“A公司电视机产品可变现净值高于成本,无需计提存货跌价准备”的结论。

2. 根据A公司管理制度,财务经理每月对各项产品生产成本进行审核,并与预算数比较,对于差异超过5%的产品进行分析并编制分析报告。生产部经理审阅该分析报告并采取跟进措施。项目组成员抽查了20×3年2个月的分析报告,发现财务经理和生产部经理均有在分析报告上签字。项目组成员据此得出“A公司与上述管理制度相关的控制运行有效”的结论。

3. A公司费用报销制度规定,员工报销费用需经部门经理审核并签字。针对该项控制,项目组成员按照计划的样本量抽取了25个费用报销单进行测试,测试后发现其中有3张报销单上没有部门经理签字,但部门经理随即在这3张报销单上作了补签,并表示是由于无意间漏签所致。项目组成员据此得出“抽取25个样本测试结果无异常,该控制运行有效”的结论。

4. 项目组成员对20×3年末A公司应收某客户的应收账款余额实施了函证程序,没有收到回函。项目组成员从20×3年应收账款明细账中抽取构成该项应收账款余额的交易所对应的销售发票和发运凭证,经核对金额相符。项目组成员据此得出“于20×3年12月31日,A公司对该客户的应收账款余额完整”的结论。

5. A公司20×3年12月31日库存现金分别存放于财务室和总经理办公室保险柜。项

目组成员在20×3年12月31日对财务室库存现金进行了监盘。由于总经理20×3年12月31日未在办公室,项目组成员于20×4年1月1日对存放于总经理办公室保险柜的库存现金进行了监盘,均未发现差异。项目组成员据此得出“于20×3年12月31日,A公司库存现金余额没有差异”的结论。

资料(八)

A公司的财务总监就以下事项征询注册会计师甲的意见:

G公司是从事家用电器连锁销售的公司,注册资本5 000万元,近年来经营业绩不佳。A公司为了扩大销售网络,目前正在与G公司协商合作事宜,并计划在20×4年下半年与G公司签订合作协议。A公司考虑在合作协议中约定:A公司向G公司提供10 000万元委托贷款,贷款期限10年;在10年贷款期内,G公司利用其全部连锁销售网络专营A公司品牌家用电器,相关经营策略和销售计划均遵从A公司指令;A公司派遣销售人员担任G公司各个连锁销售店的经理;G公司除了每年向A公司支付委托贷款利息外,还需将每年营业利润的60%作为管理费支付给A公司。财务总监希望注册会计师甲就相关合作协议生效后A公司是否拥有对G公司的控制权提出分析意见。

要求:

1. 根据资料(一),假定不考虑其他条件,简要说明A公司20×3年度财务报表存在哪些财务报表层次的重大错报风险。

2. 根据资料(一),假定不考虑其他条件,识别A公司20×3年度财务报表认定层次存在的重大错报风险,指出所影响的财务报表项目和认定,并相应逐项设计进一步的实质性程序。

3. 针对资料(二)第1项至第3项,结合资料(一),假定不考虑其他条件,逐项判断审计项目组制订的审计计划是否存在不当之处。如果存在不当之处,简要说明理由,并提出改进建议。

4. 针对资料(三)第1项至第4项,假定不考虑其他条件,逐项判断A公司20×3年投资相关事项的会计处理存在哪些不当之处,简要说明理由,并提出恰当的处理意见(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

5. 针对资料(四)第1项至第4项,假定不考虑其他条件,逐项说明A公司的会计处理是否存在不当之处。如果存在不当之处,简要说明理由,并提出恰当的处理意见(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

6. 针对资料(五)第1项至第4项,假定不考虑其他条件,逐项判断A公司的增值税处理是否存在不当之处。如果存在不当之处,提出恰当的处理意见。

7. Based on the information provided in item 1 of Materials 6 [资料(六)], for Company F's Value Added Tax ("VAT") for the year of 20×3, recalculate the amount of refundable tax (当期应退税额), the amount of exemption and credit tax (当期免抵税额) and the amount of tax retained that can be deductible during next period in the end of 20×3 (期末留抵结转下期继续抵扣税额) under the method of "Tax Exemption, Credit and Refund" ("免、抵、退"). List the calculation process step by step.

8. Based on the information provided in item 2 of Materials 6 [资料(六)], recalculate the

amount of the total income tax payable of Company F in China. Identify the difference between the recalculation result and the amount of income tax payable (实际应纳所得税额) in the Enterprise Income Tax Return, and propose the audit adjustments accordingly.

9. 针对资料(七)第1项至第5项,结合资料(一),指出注册会计师乙在复核项目组成员编制的工作底稿时,针对项目组成员的审计处理,应当提出哪些质疑和改进建议。

10. 针对资料(八),假定不考虑《中国注册会计师职业道德守则》的规定,代注册会计师甲回答财务总监提出的问题。

参考答案:

1. 根据资料(一),假定不考虑其他条件,简要说明A公司20×3年度财务报表存在哪些财务报表层次的重大错报风险。

答:A公司20×3年度财务报表可能存在下列财务报表层次的重大错报风险:

(1) A公司20×3年度营业收入的目标增长率为10%,既高于A公司历史增长率,又高于行业增长率,而A公司20×3年未经审计的营业收入刚好增长10%。A公司可能为了实现经营目标而粉饰财务报表。

(2) A公司原财务总监辞职,财务总监由负责人力资源的副总经理兼任,其可能缺乏企业财务管理方面的专业知识和经验;另外,拥有多年经验的会计人员流失,会导致A公司缺乏具有胜任能力的会计人员,对财务报表整体可能产生重大影响。

(3) A公司在20×3年下半年投资并购了若干同行业其他企业,激进的投资行为带来的企业合并会计处理的复杂性可能对财务报表整体产生重大影响。

(4) A公司在全国各地开展专卖店加盟业务模式,新的业务模式可能涉及复杂的会计判断和会计处理,对财务报表整体可能产生重大影响。

(5) A公司20×2年度ERP系统的信息技术一般控制存在重大缺陷,虽然A公司对ERP系统相应的信息技术一般控制进行了改进,并且重新开发应用了部分与财务核算相关的模块,但仍可能对财务报表整体产生重大影响。

依据:《审计》教材第七章第五节。

2. 根据资料(一),假定不考虑其他条件,识别A公司20×3年度财务报表认定层次存在的重大错报风险,指出所影响的财务报表项目和认定,并相应逐项设计进一步的实质性程序。

答:A公司20×3年度财务报表认定层次存在的重大错报风险、所影响的财务报表项目和认定、应实施的主要进一步实质性程序如下:

(1) 风险:A公司20×3年1~11月的营业收入为2 425 500万元,平均每月的营业收入为220 500万元,而12月份的收入为346 600万元(2 772 100万元-2 425 500万元)[或20×3年1~11月年化后的营业收入2 646 000万元(2 425 500万元/11×12)]较20×2年度增长5%,而12月份的收入使得20×3年度营业收入较20×2年度增长了10%,说明A公司在临近期末时销售额大幅增加,并致使恰好满足A公司的经营目标。另外,应收账款在12月份大幅增加,A公司的营业收入可能存在被高估的风险。

财务报表项目和认定:营业收入的“发生”认定、营业收入的“截止”认定、应收账款的“存在”认定。

进一步的实质性程序主要包括:

①对营业收入实施分析程序,对有异常情况的项目作进一步调查:

——将本期的营业收入与上期的营业收入、销售预算或预测数等进行比较分析;

——比较本期各月特别是 20×3 年12月各类营业收入的波动情况,分析其变动趋势是否正常,查明重大波动的原因;

②检查营业收入的确认条件、方法是否符合会计准则的规定并保持前后期一致;

③对本期(包括 20×3 年12月)交易额进行测试,抽取本期营业收入账面记录,核查至发货单、客户签收记录等原始单据;

④对营业收入进行截止性测试,重点关注:

——从应收账款和营业收入明细账中选取资产负债表日前若干天一定金额以上的凭证,与发运凭证核对;同时选取资产负债表日后若干天的发运凭证,与应收账款和营业收入明细账核对,以确定是否存在提前确认收入现象;

——复核资产负债表日前后销售和发货水平,确定业务活动水平是否异常;

——取得资产负债表日后的销售退回记录,检查是否存在提前确认收入的情况;

⑤对应收账款项目实施函证程序,选择主要客户函证本期销售额;

⑥检查应收账款的期后收款情况。

依据:《审计》教材第七章第五节、第九章第三节。

(2) 风险: A 公司的竞争对手推出了以云平台为依托的智能电视产品,对 A 公司电视机产品的销售造成较大冲击, A 公司降低了各类电视机产品的销售价格。 20×3 年末存货余额相比 20×2 年末大幅上升,而存货跌价准备未发生变化,可能存在低估存货跌价准备的风险。

财务报表项目和认定: 存货的“计价与分摊”认定、资产减值损失的“完整性”认定。

进一步的实质性程序主要包括:

①实施存货计价测试;

②根据成本与可变现净值孰低的计价方法,检查计提存货跌价准备所依据的资料、假设及方法,考虑可变现净值的确定原则,评估存货跌价准备计提的合理性;

③检查存货(特别是电视产品)的期后销售情况,确定其期后售价是否低于成本;

④年末实施存货监盘程序,并观察存货的状态。

依据:《审计》教材第七章第五节、第十一章第三节。

(3) 风险: A 公司 20×3 年对多项新技术进行研发,增加了研发费用的投入,开发支出余额大幅上升。会计准则对于研究开发支出资本化条件有较严格的规定,可能存在由于不满足资本化条件而高估资产、低估费用的风险。

财务报表项目和认定: 开发支出的“存在”认定、管理费用的“完整性”认定。

进一步的实质性程序主要包括:

①向有关技术人员了解各项研发项目的进展;

②检查研发项目可行性研究报告和预算等文件资料;

③检查管理层对研发支出在研究阶段和开发阶段的划分是否正确;

④检查开发支出是否满足会计准则关于开发支出资本化条件的规定;

⑤检查各项支出是否与研究开发直接相关。

依据:《审计》教材第七章第五节、第八章第四节。

(4) 风险: A公司于20×3年2月向P公司预付购买钢板的款项5 000万元,但P公司长期未交货,20×4年1月A公司收回了该预付款项。A公司可能为了实现大股东无偿占用上市公司资金的目的而与其串通舞弊进行虚假交易,存在虚构预付账款的风险。

财务报表项目和认定: 预付账款的“存在”认定、关联方交易与列报和披露相关的认定。

进一步的实质性程序主要包括:

①检查与P公司签订的钢板采购合同,与管理层讨论了解P公司后续未实际完成交货的原因,并评价其是否符合正常的商业理由(例如该采购是否与A公司合理的生产计划对应等),是否存在以虚假交易掩盖控股股东占用资金的情况;

②分析预付账款的余额构成和账龄,特别关注账龄长的或与关联交易相关的大额款项,这些款项是否根据有关合同进行支付和结算;

③检查本期及资产负债表日后对关联方重要预付账款的结算情况,核实是否收到实物资产;

④对于长期不进行结算,最后以合同终止为由收回预付账款的,判断交易是否具有合理的商业理由以及交易的真正目的,必要时要求管理层作出恰当的调整与披露;

⑤选择大额或与关联方交易相关的预付账款实施函证程序。

依据:《审计》教材第七章第五节、第十章第三节、第十七章第二节。

3. 针对资料(二)第1项至第3项,结合资料(一),假定不考虑其他条件,逐项判断审计项目组制订的审计计划是否存在不当之处。如果存在不当之处,简要说明理由,并提出改进建议。

答:(1)对营业收入仅实施实质性程序存在不当之处。

理由:A公司所有业务均通过ERP系统,且ERP系统自动生成会计分录和财务报表。审计证据仅以电子形式存在,审计证据的充分性和适当性取决于ERP系统相关控制的有效性。这种情况下,仅通过实施实质性程序不能获取充分、适当的审计证据。

改进建议:考虑依赖相关控制的有效性,并对相关控制进行了解、评估和测试。

依据:《审计》教材第七章第五节。

(2)由于去往该西部城市的路途遥远,交通成本高,则认定对该仓库年末存货实施存货监盘不可行存在不当之处。

理由:对注册会计师带来不便的一般因素(如路途远和交通成本高)不足以支持注册会计师作出实施存货监盘不可行的决定。该新建仓库库存量约为集团整体库存量的20%,对该仓库存货实施存货监盘是必要的审计程序。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。

改进建议:前往该西部城市对该新建仓库的存货实施监盘程序,或安排其他注册会计师对该新增仓库的存货代为实施监盘程序。

依据:《审计》教材第十一章第三节。

(3) 直接利用内部审计人员的检查工作结果据以直接得出相关内控运行有效性的结论存在不当之处。

理由:内部审计的自主程度和客观性是有限的,注册会计师不能在未对内审有关因素作出评价并对内审相关工作实施进一步审计程序的情况下,就直接据以得出内控有效性的结论。

改进建议:如果拟利用内部审计人员的特定工作,项目组应当评价内部审计的客观性和专业胜任能力等因素,并对内审部门的特定工作实施进一步审计程序,以确定其是否足以实现审计目的。

依据:《审计》教材第十五章第一节。

4. 针对资料(三)第1项至第4项,假定不考虑其他条件,逐项判断A公司20×3年投资相关事项的会计处理存在哪些不当之处,简要说明理由,并提出恰当的处理意见(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

答:(1)存在两个不当之处。

①A公司将可供出售金融资产公允价值变动累计计入其他综合收益的50万元转入当期投资收益存在不当之处。

理由:通过多次交易,分步取得股权最终形成控股合并的,在其个别财务报表中,购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,购买日对这部分其他综合收益不作处理,等到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益(例如可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积的部分)转入当期投资收益。

处理意见:累计计入其他综合收益的可供出售金融资产公允价值变动50万元不作处理。

依据:《会计》教材第四章第一节。

②定向增发股票过程中发生的各项费用合计700万元全部抵减股票的溢价发行收入存在不当之处。

理由:合并方为进行企业合并发生的审计费用、评估费用、法律咨询费用等,应于发生时费用化计入当期损益。为进行企业合并发行的权益性证券相关的手续费、佣金等应抵减权益性证券的溢价发行收入。

处理意见:定向增发股票过程中发生的审计费100元、律师费100万元计入管理费用,佣金及手续费500万元抵减股票的溢价发行收入。

依据:《会计》教材第二十四章第三节。

(2)在其个别财务报表中,A公司按照权益法计算其应享有的C公司净损益时仅考虑C公司实现的净利润200万元中所享有的部分存在不当之处。

理由:A公司对C公司具有重大影响,C公司向A公司出售电线,该交易为逆流交易,在其个别财务报表中,未实现内部交易损益应当在A公司计算确认投资收益时予以抵销。A公司不应确认C公司因该交易产生的损益中A公司应享有的部分。

处理意见:A公司按照权益法应享有C公司净损益为45万元 $[(200\text{万元}-50\text{万元})\times 30\% = 45\text{万元}]$ 或 $60\text{万元}-50\text{万元}\times 30\% = 45\text{万元}$ 。20×3年12月31日A公司个别

财务报表中对C公司的长期股权投资账面余额应为3 045万元。

依据:《会计》教材第四章第二节。

(3) 在合并财务报表中确认商誉200万元存在不当之处。

理由:专有技术虽然并非源于合同性权利或其他法定权利,但是它是能够从被购买方中分离或划分出来,并能单独用于出售、转移、授权许可、租赁或交换的资产,是需要区别于商誉单独确认的无形资产。

处理意见:在确定D公司的合并商誉前,应将该专有技术单独确认为一项无形资产120万元。

依据:《会计》教材第二十四章第三节。

(4) A公司认为E公司的资产没有发生减值,未确认任何减值损失存在不当之处。

理由:A公司收购E公司股权时产生商誉400万元。企业在对包含商誉的相关资产组进行减值测试时,如与商誉相关的资产组存在减值迹象的,在对不包含商誉的资产组进行减值测试确认减值损失后,还要再对包含商誉的资产组进行减值测试。资产组如发生减值,应当首先抵减商誉的账面价值。

处理意见:E公司的所有资产认定为一个资产组,该资产组包括商誉。该资产组的可收回金额为4 100万元,小于E公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产4 000万元与商誉400万元之和4 400万元,差额300万元为减值损失,即对商誉确认300万元减值损失。

依据:《会计》教材第八章第五节。

5. 针对资料(四)第1项至第4项,假定不考虑其他条件,逐项说明A公司的会计处理是否存在不当之处。如果存在不当之处,简要说明理由,并提出恰当的处理意见(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

答:(1) 存在两个不当之处。

①A公司在收到一次性加盟费时全额确认为营业收入存在不当之处。

理由:一次性收取费用时,提供后续服务的,应在规定的服务期限内分期确认收入,而不应一次性确认收入。

处理意见:A公司在收取一次性加盟费后,在加盟经营期间内还需要定期向加盟商提供后续服务,应在合同规定的有效期内分期确认收入。

依据:《会计》教材第十一章第一节。

②A公司在加盟商签收产品时全额确认营业收入,待退货实际发生时再冲减退货当期的营业收入存在不当之处。

理由:附有销售退回条件的商品销售,如果无法合理估计退货的可能性,应在售出商品退货期满时确认收入。

处理意见:在加盟商签收产品时不确认营业收入,在1个月退货期满时再确认收入。

依据:《会计》教材第十一章第一节。

(2) A公司将原装修的账面价值包含在固定资产原值内,并在预计使用年限内计提折旧存在不当之处。

理由:原有装修已经被拆除并重新进行了全面装修,说明原有装修已经不能产生经济