

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, 2016. 3
注册会计师全国统一考试历年试题汇编
ISBN 978 - 7 - 5095 - 6625 - 1

I. ①职… II. ①中… III. ①注册会计师 - 资格考试 - 习题集 IV. ①F233 - 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 027999 号

责任编辑: 张若丹

责任校对: 黄亚青

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 14.5 印张 332 000 字

2016 年 3 月第 1 版 2016 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—9 060 定价: 40.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6625 - 1/F · 5331

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 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4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

2016年3月

目 录

2015 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	（ 1 ）
2015 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	（ 11 ）
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 ）	（ 25 ）
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 ）	（ 40 ）
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 ）	（ 52 ）
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 ）	（ 66 ）
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 ）	（ 79 ）
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 ）	（ 92 ）
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 ）	（ 103 ）
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 ）	（ 117 ）
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 ）	（ 134 ）
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 ）	（ 149 ）
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 ）	（ 162 ）
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）	(175)
附录	
职业能力综合测试（试卷一）案例解析	(191)
职业能力综合测试（试卷二）案例解析	(204)

2015 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

说明：本试卷共 1 题，50 分。其中：要求 1 至 10 用中文解答；要求 11 可选用中文或英文解答。如使用英文解答，须全部使用英文，答题正确的，增加 5 分。

A 公司主要从事化工产品生产和销售，于 20×0 年首次公开发行 A 股股票并上市。A 公司适用的企业所得税税率为 25%。

A 公司 20×3 年度财务报表由汇泰会计师事务所审计。明星会计师事务所于 20×4 年下半年接受委托审计 A 公司 20×4 年度财务报表，并委派注册会计师甲担任审计项目合伙人。

资料一

在审计过程中，审计项目组对 A 公司销售主管进行了访谈。销售主管表示，A 公司产品销售主要采用以下四种交货方式：

1. 以 A 公司仓库为交货地点，由客户自提产品；
2. 以 A 公司仓库为交货地点，由客户委托 A 公司安排外部专业运输公司将产品发运至客户仓库，并由客户承担运费；
3. 由 A 公司将产品发运至客户指定地点交货；
4. A 公司将产品发运至客户仓库，在客户实际使用 A 公司产品时确认交货。

资料二

审计项目组在审计过程中注意到以下事项：

1. A 公司于 20×3 年出资 5 000 万元从非关联方购入其所持全资子公司——B 公司全部股权。于购买日，B 公司可辨认净资产公允价值为 4 500 万元，A 公司在合并财务报表中确认了与 B 公司相关的商誉 500 万元。20×4 年 12 月 31 日，A 公司将所持 B 公司股权的 90% 出售给另一非关联方，所得价款为 5 500 万元，剩余 10% 股权于丧失控制权日（20×4 年 12 月 31 日）公允价值为 600 万元，A 公司将其分类为可供出售金融资产。自 A 公司购买 B 公司股权日至丧失控制权日，B 公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算

累计实现净利润 400 万元,从未进行利润分配,除净利润的影响外,无其他净资产变动。B 公司与 A 公司没有任何交易。

在 20×4 年度个别财务报表中,A 公司将处置 B 公司股权价款 5 500 万元与所处置长期股权投资账面价值 4 500 万元(5 000 万元×90%)之间的差额 1 000 万元计入投资收益;同时将处置后的剩余股权于丧失控制权日的公允价值 600 万元与该剩余股权账面价值 500 万元(5 000 万元×10%)之间的差额 100 万元计入其他综合收益。在 20×4 年度合并财务报表中,A 公司将处置 B 公司股权价款 5 500 万元与处置后的剩余股权于丧失控制权日的公允价值 600 万元之和 6 100 万元,减去 B 公司于该日按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值 4 900 万元(4 500 万元+400 万元)后的差额 1 200 万元计入投资收益。

2. A 公司于 20×2 年出资 500 万元与 P 公司共同设立 C 公司,持有 C 公司 25% 股权,能够对 C 公司施加重大影响。20×4 年 12 月 31 日(购买日),A 公司支付现金 5 000 万元购入 P 公司所持 C 公司 75% 股权。于购买日,A 公司原持有 C 公司 25% 股权账面价值为 1 000 万元。根据 A 公司聘请的资产评估机构出具的评估报告,A 公司原持有 C 公司 25% 股权于购买日公允价值为 1 500 万元,C 公司于购买日可辨认净资产公允价值为 5 800 万元。

在 20×4 年度个别财务报表中,A 公司以购买日前所持 C 公司 25% 股权账面价值 1 000 万元与购买日新取得 C 公司 75% 股权所支付对价 5 000 万元之和 6 000 万元作为对 C 公司长期股权投资的初始成本,从购买日开始采用成本法核算。在 20×4 年度合并财务报表中,A 公司以原所持 C 公司 25% 股权账面价值 1 000 万元与新取得 C 公司 75% 股权所支付对价 5 000 万元之和 6 000 万元作为合并成本,将其与 C 公司于购买日可辨认净资产公允价值 5 800 万元的差额 200 万元确认为商誉。

资料三

审计项目组在审计过程中注意到以下情况:

1. A 公司于 20×4 年初以每股 10 元价格购入某上市公司股票 1 万股,意图长期持有并将其作为可供出售金融资产核算。20×4 年 12 月 31 日,该股票股价上升至每股 15 元,A 公司将上述可供出售金融资产账面价值调整为 15 万元,并相应确认投资收益 5 万元。同时,A 公司将上述 5 万元投资收益纳入 20×4 年度应纳税所得额申报缴纳企业所得税。

2. A 公司长期持有某境内联营企业 20% 股权,采用权益法核算。20×4 年度,该联营企业按取得投资日可辨认净资产公允价值持续计算实现的净利润为 500 万元,实现的其他综合收益为 100 万元,除此之外,该联营企业当年无其他净资产变动。A 公司与该联营企业没有任何交易。20×4 年末,A 公司按应享有该联营企业 20×4 年度净资产变动的份额调整长期股权投资账面价值,并确认投资收益 120 万元。同时,A 公司将上述 120 万元投资收益纳入 20×4 年度应纳税所得额申报缴纳企业所得税。

3. A 公司 20×4 年接受控股股东赠予的一项非货币性资产,并按其公允价值 1 000 万元,根据赠予协议约定计入资本公积。A 公司在申报 20×4 年度企业所得税时,未将上述接受赠予资产 1 000 万元纳入 20×4 年度应纳税所得额。

4. A 公司 20×4 年开展了一系列广告和业务宣传活动,共发生广告和业务宣传费

7 800 万元。A 公司认为上述 20×4 年开展的广告和业务宣传活动的后续效果将至少持续至 20×6 年，因此将其中 2 600 万元广告和业务宣传费计入 20×4 年度损益，其余 5 200 万元于 20×4 年末作为长期待摊费用核算。A 公司 20×4 年度营业收入为 50 000 万元。A 公司在申报 20×4 年度企业所得税应纳税所得额时，将上述 7 800 万元广告和业务宣传费作了全额税前扣除。

5. A 公司 20×4 年将因环保不达标而向环保部门支付的罚款 100 万元和因延迟交货而向某客户支付的合同违约金 10 万元计入营业外支出。A 公司在申报 20×4 年度企业所得税应纳税所得额时，将上述 100 万元罚款和 10 万元合同违约金作了全额税前扣除。

6. 20×4 年 12 月 31 日，A 公司与某非关联方签订了一份不可撤销转让协议，约定于 20×5 年初以 500 万元价格向其转让一台账面价值为 550 万元的旧设备，并由 A 公司另行承担处置费用 10 万元。A 公司于 20×4 年 12 月 31 日将该设备作为持有待售固定资产核算，并将协议约定转让价格与该设备账面价值之间的差额 50 万元确认为资产减值损失，计入 20×4 年度损益。A 公司在申报 20×4 年度企业所得税应纳税所得额时，将上述 50 万元资产减值损失作了全额税前扣除。

资料四

注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的存货监盘（存货盘点日为 20×4 年 12 月 31 日）和函证工作底稿时，注意到以下事项：

1. 考虑到 A 公司存货种类繁多，为提高工作效率，审计项目组根据存货账面记录事先选取了拟在存货监盘过程中抽盘的若干存货项目，并在存货盘点日前一天将拟抽盘的存货项目清单提供给了 A 公司财务人员。

2. 审计项目组注意到，某原材料仓库的部分库位盘点当日正在进行出库操作，A 公司未将相应原材料纳入盘点范围。A 公司仓库人员说明，由于一批订单急需交货，因此需在当日不断领用该原材料，决定不对该原材料进行盘点。审计项目组将上述原材料于 20×4 年 12 月 31 日仓库台账与账面记录进行了核对，未发现差异，据此得出“20×4 年 12 月 31 日，该原材料实际结存数与账面记录一致”的结论。

3. 审计项目组在对某批袋装原材料进行抽盘时，对上述原材料袋数进行了盘点，然后根据每个包装袋上标示的重量计算得出上述原材料总重量。审计项目组将上述计算结果与账面记录进行了核对，未发现差异，据此得出“20×4 年 12 月 31 日，该原材料实际结存数与账面记录一致”的结论。

4. 审计项目组注意到，A 公司未将存放在仓库的部分 W 产品纳入盘点范围。A 公司仓库人员说明，该部分 W 产品已销售给某客户，但由于客户要求延迟提货而暂时存放在 A 公司仓库，因此，不属于 A 公司存货，无需进行盘点。审计项目组对纳入盘点范围的 W 产品实施了抽盘，并将盘点结果与账面记录进行了核对，未发现差异，据此得出“20×4 年 12 月 31 日，W 产品实际结存数与账面记录一致”的结论。

5. 在对 A 公司于 20×4 年 12 月 31 日应收某关联方款项余额实施函证时，考虑到该关联方与 A 公司某下属子公司在同一办公楼办公，审计项目组将询证函交该子公司财务人员传送至该关联方，并由该子公司财务人员取回回函。项目组成员注意到回函结果显示无差异，据此得出“20×4 年 12 月 31 日，A 公司应收该关联方款项余额不存在错报”的结论。

6. 在审计项目组提出拟对 A 公司于 20×4 年 12 月 31 日应收某客户重大应收账款余额实施函证时, A 公司财务人员表示, 已于 20×5 年 1 月安排专人与该客户核对 20×4 年 12 月 31 日往来款余额, 对方已向 A 公司财务部书面回复没有差异, 建议项目组无须另行实施函证。项目组成员核对了 A 公司财务人员提供的该客户针对 20×4 年 12 月 31 日往来款余额的书面核对回复, 没有发现差异, 因此同意不再对该客户 20×4 年 12 月 31 日应收账款余额实施函证, 并据此得出“20×4 年 12 月 31 日, A 公司对该客户应收账款余额不存在错报”的结论。

7. 审计项目组在分析应收账款函证回函结果时注意到, 某客户回函余额小于 A 公司于 20×4 年 12 月 31 日对该客户应收账款账面余额。A 公司财务人员解释, 差异是由于该客户将一批于 20×4 年末从 A 公司购入的产品于 20×5 年初退回 A 公司, 并相应调减其对 A 公司应付账款账面余额所致。项目组成员核对了 A 公司 20×5 年初对上述退回产品的收货记录, 没有发现差异, 据此得出“20×4 年 12 月 31 日, A 公司对该客户应收账款余额不存在错报”的结论。

资料五

A 公司于 20×3 年末设立了全资子公司——D 公司。D 公司生产的产品主要销售给其境外关联公司。20×4 年 10 月, 税务机关对 D 公司进行了税务检查, 并质疑 D 公司自 20×4 年初以来向境外关联公司销售产品价格偏低。20×5 年 1 月, 税务机关书面裁定要求 D 公司补缴若干自 20×4 年初以来的企业所得税, D 公司随后补缴了上述税款。

D 公司认为, 税务机关是在 20×5 年作出上述补缴企业所得税裁定, 因此, 对 D 公司 20×4 年度财务报表没有影响。D 公司将上述补缴的企业所得税全额计入 20×5 年度所得税费用。

资料六

20×4 年 3 月 1 日, 为激励高管人员, A 公司与若干高管人员签署了股份支付协议, 规定如果这些高管人员在其后 3 年中在 A 公司持续任职, 即可获得一定数量的 A 公司股票。20×4 年 12 月 31 日, A 公司以对该可行权股票数量的最佳估计, 按照 A 公司股票在 20×4 年 12 月 31 日的市价, 将当期取得的服务计入了当期费用, 同时计入资本公积。A 公司在申报 20×4 年度企业所得税应纳税所得额时, 将上述费用作了全额税前扣除, 并将上述费用作为高管人员工资薪金所得计算并代扣代缴个人所得税。

资料七

A 公司于 20×4 年与两家非关联方公司共同出资设立 E 公司(有限责任公司), A 公司持有 E 公司 60% 股权, 另两家非关联方公司各持有 E 公司 20% 股权。E 公司主要从事日用化学品生产和销售。

根据 E 公司章程规定, E 公司设股东会和董事会, 股东会根据持股比例享有表决权。董事会共 5 名成员, 其中 A 公司选派 3 名董事(包括董事长), 另外两家非关联方公司各选派 1 名董事。E 公司总经理和财务总监均由 A 公司选派人员担任。

E 公司章程部分内容摘录如下:

“……

以下事项须经股东会三分之二以上表决权通过:

(1) 决定公司的经营方针和投资计划；(2) 审议董事会报告；(3) 审议批准公司的年度财务预算、决算方案；(4) 审议批准公司的利润分配方案和弥补亏损方案；……

以下事项须经三分之二以上董事表决同意方可通过：

(1) 决定公司的经营计划和投资方案；(2) 制定公司的年度财务预算方案、决算方案；(3) 制定公司的利润分配方案和弥补亏损方案；(4) 决定公司内部管理机构的设置；……”。

A 公司认为，由于 A 公司所持 E 公司股权比例超过 50%，并在 E 公司董事会中拥有超过半数席位，且 E 公司董事长、总经理和财务总监均由 A 公司选派人员担任，因此，A 公司将 E 公司纳入 A 公司 20×4 年度合并财务报表合并范围。

要求：

1. 针对资料一第 1 项至第 4 项交货方式，假定不考虑其他条件，逐项说明该交货方式下的营业收入确认时点。

2. 针对资料一第 1 项至第 4 项交货方式，假定不考虑其他条件，针对不同交货方式下营业收入截止认定，逐项设计应实施的进一步实质性程序。

3. 针对资料二第 1 项和第 2 项，假定不考虑其他条件，逐项判断 A 公司在个别财务报表层面和合并财务报表层面的会计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（不考虑相关税费或递延所得税的影响）。

4. 针对资料二第 2 项所提及的资产评估机构对 C 公司于购买日可辨认净资产公允价值所出具的评估报告，假定不考虑其他条件，如果利用资产评估机构的工作，简要说明审计项目组应实施哪些相关审计程序。

5. 针对资料三第 1 项至第 6 项，假定不考虑其他条件，逐项指出 A 公司的会计处理以及企业所得税的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。

6. 针对资料三第 1 项至第 6 项，假定不考虑其他条件，逐项判断是否涉及递延所得税的核算。如果涉及，指出应确认的是递延所得税资产还是递延所得税负债，并说明确认该递延所得税资产或递延所得税负债是否影响 A 公司 20×4 年度净利润。

7. 针对资料四第 1 项至第 7 项，假定不考虑其他条件，指出注册会计师甲在复核项目组成员的工作底稿时，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。

8. 针对资料五，假定不考虑其他条件，指出 D 公司对补缴企业所得税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。

9. 针对资料五，假定不考虑其他条件，指出 D 公司对境外关联方销售交易可以选用哪些合理的转让定价方法，并分别简要说明这些转让定价方法的基本内容。

10. 针对资料六，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的会计处理以及企业所得税和个人所得税的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（不考虑递延所得税的影响）。

11. 针对资料七，假定不考虑其他条件，指出 A 公司将 E 公司纳入其 20×4 年度合并财务报表合并范围是否存在不当之处，并简要说明理由。

参考答案：

1. 针对资料一第 1 项至第 4 项交货方式，假定不考虑其他条件，逐项说明该交货方式

下的营业收入确认时点。

答：(1) 应在 A 公司仓库向客户移交产品时确认收入。

(2) 应在 A 公司仓库向外部运输公司移交产品时确认收入。

(3) 应在客户指定地点向客户移交产品时确认收入。

(4) 应在客户确认实际使用产品时确认收入。

依据：《会计》教材第十一章第一节。

2. 针对资料一第 1 项至第 4 项交货方式，假定不考虑其他条件，针对不同交货方式下营业收入截止认定，逐项设计应实施的进一步实质性程序。

答：(1) 从营业收入明细账中选取资产负债表日前后若干天的销售记录，与出库凭证核对。选取资产负债表日前后若干天的出库凭证，与营业收入明细账核对。

(2) 从营业收入明细账中选取资产负债表日前后若干天的销售记录，与发运凭证核对。选取资产负债表日前后若干天的发运凭证，与营业收入明细账核对。

(3) 从营业收入明细账中选取资产负债表日前后若干天的销售记录，与客户收货记录核对。选取资产负债表日前后若干天的客户收货记录，与营业收入明细账核对。

(4) 从营业收入明细账中选取资产负债表日前后若干天的销售记录，与客户实际使用产品的确认记录核对。选取资产负债表日前后若干天的客户实际使用产品的确认记录，与营业收入明细账核对。

依据：《审计》教材第九章第三节。

3. 针对资料二第 1 项和第 2 项，假定不考虑其他条件，逐项判断 A 公司在个别财务报表层面和合并财务报表层面的会计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（不考虑相关税费或递延所得税的影响）。

答：(1) 个别财务报表层面：存在不当之处。

处理建议：剩余股权于丧失控制权日的公允价值与账面价值的差额 100 万元应当计入投资收益。

合并财务报表层面：存在不当之处。

处理建议：计算投资收益时还应扣除合并财务报表中与 B 公司相关的商誉 500 万元。

处置投资收益 = $5\,500 + 600 - (4\,500 + 400 + 500) = 700$ （万元）

依据：《会计》第四章第三节。

(2) 个别财务报表层面：不存在不当之处

合并财务报表层面：存在不当之处。

处理建议：应将原所持 C 公司 25% 股权按购买日的公允价值 1 500 万元重新计量，并将其与新取得 C 公司 75% 股权所支付对价 5 000 万元之和 6 500 万元作为合并成本，减去 C 公司于购买日可辨认净资产公允价值 5 800 万元的差额 700 万元确认为商誉。

计算过程：商誉 = $(1\,500 + 5\,000) - 5\,800 = 700$ （万元）

依据：《会计》第二十五章第三节。

4. 针对资料二第 2 项所提及的资产评估机构对 C 公司于购买日可辨认净资产公允价值所出具的评估报告，假定不考虑其他条件，如果利用资产评估机构的工作，简要说明审计项目组应实施哪些相关审计程序。

答：审计项目组利用资产评估机构的工作应实施的相关审计程序有：

(1) 评价资产评估机构的胜任能力、专业素质和客观性。

(2) 了解资产评估机构的专长领域。

(3) 与资产评估机构达成一致意见：其中包括其工作的性质、范围和目标；各自的角色与责任；沟通的性质、时间安排和范围及遵守保密规定的要求等。

(4) 评价资产评估机构工作的恰当性，其中包括：

①询问资产评估师。

②复核资产评估工作底稿和资产评估机构出具的报告。

③实施用于证实的程序，例如：观察资产评估师的工作；检查已公布的数据；向第三方询证相关事项；执行详细的分析程序；重新计算等。

④必要时与具有相关专长的其他专家讨论。

⑤与管理层讨论资产评估机构出具的报告。

⑥评价资产评估师的工作结果或结论的相关性和合理性。

⑦评价资产评估师工作涉及使用重要的假设和方法的相关性和合理性。

⑧评价资产评估师工作涉及使用重要的原始数据的相关性、完整性和准确性。

依据：《审计》教材第十五章第二节。

5. 针对资料三第1项至第6项，假定不考虑其他条件，逐项指出A公司的会计处理以及企业所得税的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。

答：(1) 会计处理存在不当之处。可供出售金融资产公允价值变动应计入其他综合收益。

税务处理存在不当之处。投资持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。

依据：《会计》第二章第五节、《税法》第十章第二节。

(2) 会计处理存在不当之处。当年联营企业净资产变动中，属于其他综合收益的部分，A公司应根据享有的份额，计入其他综合收益。

税务处理存在不当之处。对联营企业按权益法核算确认的投资收益不计入当期应纳税所得额。

依据：《会计》第四章第二节、《税法》第十章第二节。

(3) 会计处理不存在不当之处。

税务处理不存在不当之处。

依据：《会计》教材第十章第三节、《税法》教材第十章第二节。

(4) 会计处理存在不当之处。当期发生的广告和业务宣传费应全部计入当期损益。

税务处理存在不当之处。在申报20×4年度企业所得税应纳税所得额时，应扣除当期广告及业务宣传费中不超过当年营业收入15%的部分，超过部分，应结转以后纳税年度扣除。

依据：《税法》教材第十章第二节。

(5) 会计处理不存在不当之处。

税务处理存在不当之处：在申报20×4年度企业所得税应纳税所得额时，环保罚款100万元不得扣除。

依据：《税法》教材第十章第二节。

(6) 会计处理存在不当之处。持有待售的固定资产，应按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量，因此计入当期减值损失的金额应为 $550 \text{ 万元} - (500 \text{ 万元} - 10 \text{ 万元}) = 60 \text{ 万元}$ 。

税务处理存在不当之处。资产处置损失应于资产实际处置时按照实际损失金额扣除，实际处置前所计提的减值损失不得扣除。

依据：《会计》教材第五章第三节、《税法》教材第十章第四节。

6. 针对资料三第1项至第6项，假定不考虑其他条件，逐项判断是否涉及递延所得税的核算。如果涉及，指出应确认的是递延所得税资产还是递延所得税负债，并说明确认该递延所得税资产或递延所得税负债是否影响A公司20×4年度净利润。

答：(1) 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20×4年度净利润。

(2) 不涉及递延所得税的核算。

(3) 不涉及递延所得税的核算。

(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20×4年度净利润。

(5) 不涉及递延所得税的核算。

(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20×4年度净利润。

依据：《会计》教材第二十章第三节。

7. 针对资料四第1项至第7项，假定不考虑其他条件，指出注册会计师甲在复核项目组成员的工作底稿时，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。

答：(1) 质疑：项目组成员应当尽可能避免让被审计单位事先了解将要抽盘的存货项目，而不应该在盘点前一天将拟在存货监盘过程中抽盘的存货项目清单提供给A公司财务人员。

改进建议：建议项目组选择适当的时间对重要存货项目重新实施抽盘，并实施适当的审计程序，检查重新抽盘日与资产负债表日之间的存货变动是否已经得到恰当的记录，并倒推至资产负债表日的存货结存情况，以确定资产负债表日的存货结存是否不存在重大错报。

依据：《审计》教材第十一章第三节。

(2) 质疑：在盘点过程中无法停止生产的存货，也应纳入盘点范围，可以在仓库内划分出独立的过渡区域，将预计在盘点期间领用的存货移至过渡区域，对盘点期间办理入库的存货（比如产成品等）暂时存放在过渡区域，以确保相关存货只被盘点一次。

改进建议：建议对未纳入盘点范围的原材料选择适当的时间对其中的重要项目重新实施抽盘，并实施适当的审计程序，检查重新抽盘日与资产负债表日之间的存货变动是否已经得到恰当的记录，并倒推至资产负债表日的存货结存情况，以确定资产负债表日的存货结存是否不存在重大错报。

依据：《审计》教材第十一章第三节。

(3) 质疑：对于袋装存货，不应仅根据每个包装袋上标示的重量计算原材料的总重量。

改进建议：应抽取一定数量的包装袋，重新称重以确认实际重量是否与包装袋上标示的重量存在超出合理范围的差异。

依据：《审计》教材第十一章第三节。

(4) 质疑：审计项目组对存放在 A 公司仓库但未纳入盘点范围的 W 产品未做进一步的核实，存在不当之处。

改进建议：应检查未纳入盘点范围的 W 产品的销售合同和客户关于延迟提货的文件资料等，以确定这些 W 产品是否确已于 20×4 年销售给客户而不属于 A 公司存货。

依据：《审计》教材第十一章第三节。

(5) 质疑：注册会计师应对函证的全过程保持控制，询证函应由注册会计师亲自发出，回函直接寄回会计师事务所，不应由被审计单位转交或收回。

改进建议：建议项目组重新对应收该关联方款项余额实施函证程序或追加实施必要的替代测试程序。

依据：《审计》教材第三章第二节。

(6) 质疑：对于重大的应收账款余额，应当实施函证程序，而不应以被审计单位提供的对账单据代替。

改进建议：建议项目组重新对该客户重大应收账款余额实施函证程序。

依据：《审计》教材第九章第三节。

(7) 质疑：仅核对 20×5 年初的退货记录就认定对该客户的应收账款余额不存在错报存在不当之处。

改进建议：项目组应建议 A 公司将该销售退回调整冲减 20×4 年度的营业收入及对该客户于 20×4 年 12 月 31 日的应收账款相应部分余额。

依据：《会计》教材第二十四章第二节。

8. 针对资料五，假定不考虑其他条件，指出 D 公司对补缴企业所得税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。

答：存在不当之处。虽然税务局的书面裁定是在 20×5 年初作出，但该裁定所对应的税务事项在 20×4 年已存在，并且税务机关已在 20×4 年提出相关质疑，因此 D 公司将上述补缴的企业所得税全额计入 20×5 年度所得税费用存在不当之处。应将所补缴的 20×4 年度企业所得税计入 20×4 年度当期所得税费用。

依据：《会计》第二十三章第三节、第二十四章第二节。

9. 针对资料五，假定不考虑其他条件，指出 D 公司对境外关联方销售交易可以选用哪些合理的转让定价方法，并分别简要说明这些转让定价方法的基本内容。

答：D 公司对境外关联方销售交易可以选用的合理转让定价方法主要有：

(1) 可比非受控价格法：按照没有关联关系的交易各方进行相同或类似业务往来的价格进行定价的方法。

(2) 再销售价格法：按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法。

(3) 成本加成法：按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法。

(4) 交易净利润法：按照没有关联方关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法。

(5) 利润分割法：将企业与其关联方的合并利润或亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法。

依据：《税法》第十二章第五节。

10. 针对资料六，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的会计处理以及企业所得税和个人所得税的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（不考虑递延所得税的影响）。

答：会计处理存在不当之处。该交易属于权益结算的股份支付，因此有关成本费用应当基于授予日（而非资产负债表日）权益工具的公允价值进行计算。

依据：《会计》第十九章第二节。

企业所得税的处理存在不当之处。对于股权激励实行后，需待一定服务年限后方可行权的，等待期内会计上计算确认的相关成本费用不应在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。

依据：《税法》第十章第二节。

个人所得税的处理存在不当之处。员工接受企业授予股份支付但尚未行权时，不作为个人所得税应纳税所得征税。

依据：《税法》第十一章第三节。

11. 针对资料七，假定不考虑其他条件，指出 A 公司将 E 公司纳入其 20×4 年度合并财务报表合并范围是否存在不当之处，并简要说明理由。

答：存在不当之处。

E 公司主要从事日用化学品的生产和销售，E 公司相关活动按企业章程规定主要由其权力机构（股东会和董事会）会议上的表决权主导。而 A 公司在上述权力机构中所拥有的表决权或者席位（均不足三分之二）均不足以单方面主导 E 公司的相关活动。因此 A 公司不控制 E 公司，不应将其纳入合并范围。

依据：《会计》第二十六章第二节。

2015 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

说明：本试卷共 1 题，50 分。

资料一

北京鸿泰科技有限责任公司（以下简称鸿泰科技）成立于 2007 年 12 月，最初主要业务为互联网页面游戏（以下简称网页游戏）的开发和运营。相对于传统的客户端游戏，网页游戏不需要下载安装客户端，在浏览器上即可运行。当时网页游戏产业面临以下市场环境，鸿泰科技运用 PEST 方法分析后决定进入该业务领域。

1. 网页游戏开发的核心技术为 Web2.0，2004 年在美国出现并逐渐盛行，2007 年初在国内被广泛运用于网页游戏领域。使用 Web2.0 技术，网络游戏（包括客户端游戏和网页游戏）用户不需要下载安装容量大且昂贵的游戏软件，而是直接使用安装在互联网服务器上的游戏软件，提升了网页单页内容呈现量，并缩短了用户下载页面和数据处理的时间。

2. 截至 2007 年底，我国网民数量已达 2.1 亿人，位居世界第二，其中网络游戏用户超过 1.2 亿人。由于网页游戏公司较少，开发成功且受欢迎的网页游戏更是凤毛麟角，因此网页游戏的用户并不多。

3. 由于当时法规政策没有针对网页游戏的分类和定义，只要申请获取电信与信息服务业务经营许可证，即可开始运营网页游戏。

4. 据当时相关调查，约 30% 的游戏用户更喜欢益智类及策略类游戏，这两类用户的需求尚未得到有效满足，而这两类游戏更适合以网页游戏的方式呈现。

5. 虽然我国网络游戏产业主要收入来源于传统客户端游戏，但随着社会竞争及生存压力增大，很多游戏用户没有大段的时间，只能利用碎片化时间进行网络游戏。相比传统客户端游戏，网页游戏更适合利用碎片化时间。

6. 2005 年 7 月，文化部等发布《关于网络游戏发展和管理的若干意见》，要求加大网络游戏管理力度，规范网络文化市场经营，促进其健康发展。