

■ 概述

2026 年强化阶段“重难突破案例班”共 15—20 个小时，先按会计、审计、税法分专题讲解，特别是重点章节。由于课时要求，部分难度稍低或时间久远的真题采取在“案例班习题”版块上传的方式。同时，根据往年考生建议，在分专题讲解后还会再讲解一套 2025 年真题。

需要说明的是冲刺阶段“黄金 3 套模拟班”中的题目，难度会略高于案例班，也体现出不同阶段复习的特点要求。

会计科目

一、固定资产

2013 年真题 B 公司的一项在建工程于 20×2 年 8 月投入使用，并于 20×2 年 10 月完成竣工决算。B 公司 20×2 年 10 月将该在建工程转入固定资产，并自 20×2 年 11 月起计提折旧。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，说明 B 公司的会计处理存在哪些不当之处，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）。

【答案】

B 公司将该在建工程转入固定资产的时间和开始计提折旧的时间存在不当之处。

处理意见：在建工程应在达到预定可使用状态时转入固定资产，并从次月起开始计提折旧。

【点拨】在计算应纳税所得额时，房屋建筑物以外未投入使用的固定资产折旧不得扣除。（见基础班案例 2-1）

2014 年真题 A 公司于 20×3 年 12 月 31 日对固定资产进行了全面清查，盘盈一项固定资产。经查该固定资产系 A 公司于 20×1 年购入（购入价为 20 万元），当年未确认为固定资产，而是直接计入了当期损益。经确认，该固定资产于 20×3 年末市场价值为 15 万元，A 公司据此于 20×3 年确认固定资产及营业外收入各 15 万元。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，判断 A 公司的会计处理是否恰当。如不恰当，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）。

【答案】

A 公司的会计处理不恰当。

处理意见：A 公司在财产清查中盘盈的固定资产，应作为前期差错处理，而不能按市场价值直接计入营业外收入。上述盘盈的固定资产，按管理权限报经批准处理前先通过“以前年度损益调整”科目核算，作前期会计差错处理，按重置成本确定其入账价值。

二、股份支付

2012 年真题 福龙汽车董事会正在考虑制定员工激励方案，初步拟定的内容为：管理层成员在福龙汽车上市后 3 年都在公司中任职服务，且公司每年的营业利润率均达到 5% 以上，且公司股价年平均涨幅 8% 以上，管理层成员即可以低于市价 50% 的价格购买一定数量的福龙汽车股票；管理层成员的年终奖金将专户存储不再发放现金，管理层成员未来行权时可用自己的部分抵减支付的购买股票款项；若管理层成员在 3 年内离职则不再享有股票购买权，但其年终奖金可随时全额提取；部分子公司的管理层成员也将参加此项激励方案，并按照上述规定享有福龙汽车股票购买权。

针对上述初步拟定的员工激励方案，财务总监希望张民就福龙汽车在母公司层面和子公司层面的股份支付相关会计处理分别提出分析意见，并对上述有关管理层成员在股票购买权授予日时在个人所得税方面可能涉及的应税所得项目提出分析意见。

要求：针对资料，假定不考虑《中国注册会计师职业道德守则》的规定，代张民逐项回答财务总监提出的问题（不考虑递延所得税的影响）。

【答案】母公司的管理层成员参加激励方案，被授予福龙汽车股票期权，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理，即在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照授予日权益工具的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或费用，同时计入资本公积（其他资本公积）。

子公司的管理层成员参加此项激励方案，被授予福龙汽车股票期权，母公司作为结算企业，是接受服务企业的投资者，母公司应当在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照授予日权益工具的公允价值确认对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）。

子公司作为接受服务企业没有结算义务，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理，即在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照授予日权益工具的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或费用，同时计入资本公积（其他资本公积）。

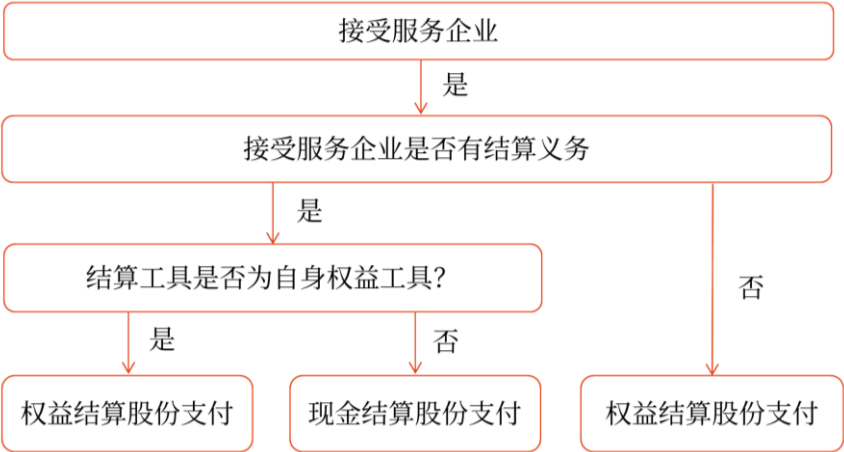
员工接受被授予的股票期权时，一般不作为应税所得征收个人所得税。

【点拨1】集团股份支付处理的基本原则

（1）结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

（2）接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。

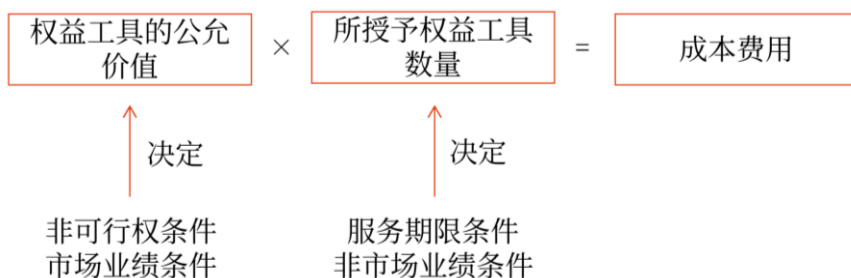
（3）接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。



【点拨2】

事项	母公司 个别财务报表	子公司 个别财务报表	合并财务报表
母公司以 <u>自身</u> 权益工具对子公司高管进行股份支付	权益结算 (自身权益工具)	权益结算 (无结算义务)	权益结算
	借：长期股权投资 贷：资本公积——其他资本公积	借：管理费用等 贷：资本公积——其他资本公积	借：资本公积——其他资本公积 贷：长期股权投资

【点拨3】权益结算股份支付的处理原则。



2012 年真题 2011 年 6 月,健康公司对管理层和关键技术人员出台了激励措施,规定:上述人员自 2011 年 7 月 1 日起继续在健康公司服务 2 年,如果健康公司每股收益年均递增 10%,将授予每人相当于 10000 股股票于行权日对应价值的现金奖励。鉴于 2011 年度每股收益下滑,健康公司董事会在 2012 年初决定延长服务期限条款至 3 年。

要求:财务人员希望王新就等待期内每个资产负债表日股份支付的会计处理,以及延长管理层和关键技术人员的服务期限对财务报表的影响提出分析意见(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

【答案】

该项激励措施属于以现金结算的股份支付。企业应当在等待期内的每个资产负债表日按承担负债的公允价值重新计量,将其变动计入损益。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,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。

2015 年真题 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。

要求:针对资料,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)。

【答案】

会计处理存在不当之处。

处理意见: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。

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见: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。

个人所得税处理存在不当之处。

处理意见: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。

例题 A 公司 2×25 年实施股权激励计划,以子公司股权授予 A 公司部分管理层员工,约定服务期限为 3 年。A 公司认为,该激励计划以子公司权益工具结算,同时结算企业和接受服务企业均为母公司,因此 A 公司个别报表和合并报表均应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。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,判断 A 公司个别报表和合并报表以及子公司个别报表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。

【答案】

A 公司个别报表不存在不当之处,合并报表和子公司个别报表存在不当之处。

处理意见:由于结算企业和接受服务企业均为母公司,以子公司权益工具结算,因此,A 公司个别报

表应作为现金结算的股份支付,合并报表应作为权益结算的股份支付;子公司个别报表不作为股份支付处理。

例题 A公司于2×25年3月授予员工1000万股股票期权,授予日期权的公允价值为每股15元,行权条件是A公司的股票总市值达到10亿元,行权条件中没有服务期限要求,也无其他限制性条件。但由于股票行情不好,股价一直处于下行,2×25年度A公司总市值始终未达到10亿元,A公司认为本期无须确认涉及股份支付的相关费用(假设当年年底有5%的授予员工离职)。

同时,A公司认为,若今后股票总市值达到10亿元的行权条件,员工选择行权的,在实际行权日计算个人所得税时,应按照该期权的公允价值,即股票期权形式的工资薪金应纳税所得额=(授予日股票的每股市价-员工取得该股票期权支付的每股行权价)×股票数量,并入当年个人所得税的综合所得中,全额适用综合所得税率表,计算纳税,不应再单独适用一次综合所得税率表计算纳税。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,判断A公司的会计处理和个人所得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(不考虑递延所得税的影响)。

【答案】

(1) 会计处理存在不当之处。

处理意见:与公司股价相关的条件,属于附市场条件的以权益结算的股份支付。由于期权是按照授予日的公允价值确定股份支付费用的,而确定授予日权益工具的公允价值时,已经考虑了未来股价的波动情况,因此后续确认费用时,不再考虑市场条件能否得到满足,而应考虑属于可行权条件的非市场条件和服务期限等。

因此,如果没有服务期限要求,也没有其他非市场条件的可行权条件要求,属于立即可行权的以权益结算的股份支付,应按照授予日权益工具的公允价值,在授予日一次性确认股份支付费用1.5亿元(15元/股×1000万股)。

(2) 个人所得税处理存在不当之处。

处理意见:上市公司股票期权形式的工资薪金应纳税所得额=(行权日股票的每股市价-员工取得该股票期权支付的每股行权价)×股票数量;不是按照授予日股票的每股市价,而是按照行权日股票的每股市价。同时,符合相关条件的居民个人取得股票期权,并不入当年综合所得,全额单独适用综合所得税率表,计算纳税。

例题 2×23年1月1日,A公司与若干高管人员签署股份支付协议,规定如果这些高管人员在其后3年中在A公司持续任职,并满足相关的业绩条件,即可获得一定数量的A公司股票。2×23年至2×25年,A公司以对该可行权股票数量的最佳估计,按照该股票期权在2×23年1月1日的公允价值,将当期取得的服务分别计入了各期费用,同时计入资本公积,2×23年至2×25年合计确认管理费用600万元。

2×25年12月31日,该激励计划到期。激励计划约定的相关业绩条件均已满足,若干高管人员也均未离职。但由于股票市场价格的波动,导致行权价比市价高出很多,因此若干高管人员均已放弃购买。A公司认为由于无人行权,因此于2×25年12月31日一次性冲回了2×23年至2×25年计提的管理费用600万元。

要求:

(1) 针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司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)。

(2) 针对资料,假定不考虑其他条件,如果A公司授予的是现金结算的股份支付,上述情形下在2×25年12月31日应如何进行会计处理(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

【答案】

(1) 存在不当之处。

处理意见:在服务期限条件和业绩条件均已满足的情况下,表明激励对象已经提供了约定的服务,股份支付费用即应确认,后续即使激励对象没有实际行权,已确认的股份支付费用和资本公积也不能冲回,

应将“资本公积——其他资本公积”结转到“资本公积——股本溢价”。

(2)对于现金结算的股份支付,由于A公司在2×25年12月31日不再具有结算义务,因此应于2×25年12月31日一次性转回相关负债计入当期损益(按当初计入损益的科目原渠道冲回)。

三、借款费用和或有事项

2019年专业阶段试题 丁公司是一家专门从事水力发电的企业,甲公司持有其100%股权。丁公司从20×5年2月26日开始建设C发电厂。

为解决丁公司建设C发电厂资金的不足,甲公司决定使用银行借款对丁公司增资。20×7年10月11日,甲公司和丁公司签订增资合同,约定对丁公司增资50000万元。20×8年1月1日,甲公司从银行借入专门借款50000万元,并将上述借入款项作为出资款全部转账给丁公司。该借款期限为2年,年利率为6%(与实际利率相同),利息于每年末支付。

丁公司在20×8年1月1日收到甲公司上述投资款。当日支付工程款30000万元。20×9年1月1日,丁公司又使用甲公司上述投资款支付工程款20000万元。丁公司未使用的甲公司投资款在20×8年度产生的理财产品收益为600万元。

C发电厂于20×9年12月31日完工并达到预定可使用状态。

要求:根据资料,说明甲公司发生的借款费用在其20×8年度、20×9年度个别财务报表和合并财务报表中分别应当如何进行会计处理。

【答案】

20×8年度:在个别财务报表中借款费用计入当期损益,金额为3000万元;在合并财务报表中借款费用计入在建工程成本,金额为2400万元。

20×9年度:在个别财务报表中借款费用计入当期损益,金额为3000万元;在合并财务报表中借款费用计入在建工程成本,金额为3000万元。

点拨

在不存在非正常中断的情况下,为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的,应以专门借款当期实际发生的利息费用,减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定资本化金额。

为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的,企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率,计算确定一般借款应予资本化的利息金额。

2025年专业阶段试题 2×20年至2×23年甲公司发生的有关交易或事项如下:

(1)2×20年1月1日,甲公司按面值每份1000元发行了20万份3年期可转换公司债券,取得募集资金20000万元,票面年利率4%,利息于每年年末支付,每份债券可在债券发行2年后转换为20股甲公司普通股,发行债券时,不含转股权但其他条件与之类似的债券市场年利率为6%。甲公司发行可转换公司债券募集的资金专项用于水电站(英文简称“HS”)的建造。

(2)2×20年2月1日,甲公司与施工方签订水电站建造合同,预付工程款2000万元,2×20年4月1日,工程正式动工开始建造。2×20年12月31日,该工程已发生成本12000万元,当日支付工程款10000万元。

2×21年12月31日,该工程累计已发生成本24000万元。当日甲公司支付工程款10000万元,剩余工程款2000万元尚未支付。

2×22年6月30日,水电站的实体建造已全部完成,工程成本共计30000万元。2×22年12月31日,水电站完成并网发电所需的验收,达到预定可使用状态。

(3) 甲公司发行的可转换公司债券募集的资金在闲置期间用于购买货币资金,2×20年度、2×21年度借款费用资本化期间内取得的投资收益分别为270万元、160万元。2×22年1月1日,可转换公司债券的持有人将全部债券转换为甲公司普通股,当日甲公司股票的 market 价格为每股70元。

其他资料:

(1) $(P/F, 4\%, 3) = 0.8890$; $(P/A, 4\%, 3) = 2.7751$; $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$; $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ 。

(2) 假定可转换公司债券的转股权应分类为权益工具,债券的利息费用根据负债的账面价值计算。

(3) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1)和(2),判断可转换公司债券相关的借款费用开始资本化的时点,并说明理由。

(2) 根据资料(1),分别计算甲公司可转换公司债券负债成分和权益成分的初始入账金额。

(3) 根据资料(1)至(3),分别计算甲公司建造水电站于2×20年度、2×21年度和2×22年度应予以资本化的借款费用金额。

【答案】

(1) 可转换公司债券相关的借款费用开始资本化的时点为2×20年4月1日。

理由:借款费用开始资本化必须同时满足三个条件,即资产支出已经发生(2×20年2月1日)、借款费用已经发生(2×20年1月1日)、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始(2×20年4月1日),因此开始资本化的时点为2×20年4月1日。

(2) 甲公司可转换公司债券负债成分的初始入账金额 $= 20000 \times 4\% \times 2.6730 + 20000 \times 0.8396 = 18930.4$ (万元);

权益成分的初始入账金额 $= 20000 - 18930.4 = 1069.6$ (万元)。

(3) 甲公司建造水电站于2×20年度应予以资本化的借款费用金额 $= 18930.4 \times 6\% \times 9/12 - 270 = 581.87$ (万元);

甲公司建造水电站于2×21年度应予以资本化的借款费用金额 $= [18930.4 \times (1+6\%) - 20000 \times 4\%] \times 6\% - 160 = 995.97$ (万元)。

甲公司建造水电站于2×22年度应予以资本化的借款费用金额为0。

点拨

计算借款费用资本化金额时,仅需考虑负债成分的利息收益,无需考虑权益成分的利息收益,故本题中的投资收益应按照负债成分的比例为基础计算。

2014年真题

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。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,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)。

【答案】

A公司按照差额2万元确认预计负债存在不当之处。

理由:预期可获得的补偿在基本确定能够收到时,应单独确认为一项资产,而不能作为预计负债金额的扣减。

处理意见:应将预计向小轿车车主支付的12万元确认为预计负债,预期能够从保险公司获得的赔偿

款 10 万元确认为一项资产。

2025 年专业阶段试题 甲公司人民币为记账本位币，相关年度发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×24 年 9 月 1 日，甲公司月初库存 A 材料 30 吨，成本为 600 万元，未计提存货跌价准备，除 A 材料外，甲公司月初无其他存货，2×24 年 10 月 10 日，甲公司向海外供应商以 62.5 万美元的价格购买 A 材料 20 吨验收入库；2×24 年 12 月 15 日，甲公司向国内供应商以 225 万元的价格购买 A 材料 10 吨验收入库，甲公司采用加权平均法计量发出存货成本。2×24 年 12 月 31 日，甲公司向海外供应商支付货款 62.5 万美元。2×24 年 10 月 10 日，美元对人民币汇率为 1 美元=7.2 元人民币，2×24 年 12 月 31 日，美元对人民币汇率为 1 美元=7.3 元人民币。

(2) 2×25 年 1 月 12 日，甲公司与乙公司签订销售合同，约定甲公司每件 580 元的价格向乙公司销售 6000 件 X 产品，乙公司自行提货日期为 2×25 年 4 月 1 日，若甲公司到期无法履约，需向乙公司赔偿 30 万元。2×25 年 3 月 14 日，甲公司开始生产 X 产品，当月末生产完成并入库 20000 件 X 产品，消耗 A 材料 40 吨，发生直接人工 150 万元，制造费用 200 万元，2×25 年 3 月 31 日，X 产品的市场价格为每件 610 元。

要求：

(1) 根据资料 (1)，计算甲公司 2×24 年 12 月 31 日 A 材料的单位成本。

(2) 根据资料 (1) 至 (2)，通过计算判断 2×25 年 3 月 31 日甲公司与乙公司的销售合同是否构成亏损合同；如果构成亏损合同，通过计算判断甲公司是否应计提预计负债。

【答案】

(1) A 材料的单位成本 = $(600 + 62.5 \times 7.2 + 225) / (30 + 20 + 10) = 21.25$ (万元/吨)。

(2) 构成亏损合同，已生产的 X 产品的单位成本 = $(40 \times 21.25 + 150 + 200) \times 10000 / 20000 = 600$ (元)，大于合同单价 580 元。

不需要计提预计负债。执行合同发生亏损 = $(600 - 580) \times 6000 / 10000 = 12$ (万元)，不执行合同需赔偿 30 万元，同时按市场价格对外销售将产生利润 6 万元 $[(610 - 600) \times 6000 / 10000]$ 。应选择执行合同，计提存货跌价准备 12 万元。

存货的余额大于预计亏损的金额，无需计提预计负债。

例题 2×25 年 12 月，A 公司公布了经董事会批准的详细重组计划，决定关停某事业部，遣散部分员工，另有部分员工调遣至其他事业部工作，部分设备改造后用于其他业务的生产。该事业部租用的办公场所不再使用，拟提前退租（相关租赁合同不含提前终止租赁选择权）。A 公司预计遣散部分员工发生的辞退补偿 100 万元、办公楼提前退租预计发生的违约金 20 万元、继续使用的设备进行改造预计发生的支出 15 万元、对调遣至其他事业部的员工进行转岗培训预计发生的支出 8 万元。2×25 年 12 月 31 日，A 公司将上述金额合计 143 万元确认为预计负债。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，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，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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：与重组有关的支出不包括继续使用的设备进行改造预计发生的支出 15 万元，以及对调遣至其他事业部的员工进行转岗培训预计发生的支出 8 万元。2×25 年 12 月 31 日，A 公司应将遣散员工预计发生的辞退补偿 100 万元，以及办公楼提前退租预计发生的违约金 20 万元的合计金额 120 万元确认为预计负债。

点拨

与重组有关支出的判断。

支出项目	包括	不包括	不包括的原因
自愿遣散	√		
强制遣散（如果自愿遣散目标未满足）	√		
将不再使用的厂房的租赁撤销费	√		
将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂		√	支出与继续进行的活动相关（实际发生时进行账务处理）
剩余职工的再培训		√	
新经理的招募成本、推广公司新形象的营销成本、对新营销网络的投资、重组的未来可辨认经营损失（最新预计值）		√	
特定不动产、厂房和设备的减值损失		√	减值准备应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》进行评估，并作为资产的抵减项

四、金融工具

（一）金融资产的分类和重分类

2016 年真题 A 公司于 20×5 年 1 月 1 日在一级市场上按面值购入每年付息、到期还本的 2 年期国债 10 万元，A 公司拟持有到期，故将其作为以摊余成本计量的金融资产核算。A 公司于 20×5 年末收到该国债利息 4000 元，将其计入当期损益。20×5 年 12 月 31 日，该国债公允价值上升了 1 万元，A 公司因此调增其账面价值，同时确认公允价值变动收益 1 万元。A 公司在申报 20×5 年度企业所得税应纳税所得额时，将该国债上述利息收入和公允价值变动收益共计 14000 元纳入了 20×5 年度应纳税所得额。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的会计处理及企业所得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（不考虑递延所得税的影响）。

【答案】

会计处理存在不当之处。

处理意见：应冲回公允价值变动收益 1 万元，相应调减以摊余成本计量的金融资产账面价值。以摊余成本计量的金融资产应当以摊余成本进行后续计量（不应当根据公允价值变动调整其账面价值）。

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见：A 公司从发行者直接投资购买的国债，持有期间从发行者取得的国债利息收入 4000 元免征企业所得税；公允价值变动 10000 元不纳入 20×5 年度企业所得税应纳税所得额。

2017 年真题 A 公司 20×6 年在二级市场回购了若干本公司股票，拟用于 20×7 年将要实施的一项新的股权激励计划。A 公司将购入的上述股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。20×6 年 12 月 31 日，A 公司根据上述所回购股票当日公允价值调整账面价值，差额计入公允价值变动损益。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：回购自身权益工具支付的对价或交易费用，应当作为库存股减少所有者权益，不应确认金融资产（也不做公允价值调整）。

2019 年真题

A 公司 20×8 年上半年从二级市场购入某上市公司一定数量股票，拟长期持有，不以交易为目的，且 A 公司不参与被投资单位的财务和经营决策。A 公司将该股票投资初始分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。20×8 年末，由于该股票的公允价值波动较为剧烈，对当期损益的影响较大，A 公司决定将其重新指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并将之前已计入当期损益的公允价值变动损益转回，计入其他综合收益。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：将非交易性权益工具投资指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”只能在初始确认时进行。因此，不应将该股票投资重新指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”。

例题

A 公司于 2×24 年初取得 S2 公司 20% 的股权，并向 S2 公司董事会派出 1 名成员。S2 公司董事会由 5 名成员组成，除 A 公司外，自然人 B 及其全资子公司 T 各自持有 S2 公司 40% 股权且分别向 S2 公司董事会派出 2 名成员。A 公司持有 S2 公司股权在表决权、分红权等股东权利方面与其他股东相同。S2 公司章程规定：其财务和生产经营决策由参加董事会成员简单多数通过后即可实施。A 公司签署的投资协议同时附有回售条款，如 S2 公司未能满足特定目标条件，A 公司有权要求 S2 公司按一定的成本加成回购该 20% 股权。

从 S2 公司实际运行情况看，除 A 公司所派董事会成员外，其他董事会成员经常提议召开董事会，并且能在 A 公司派出董事会成员缺席情况下做出决策。为财务核算及管理需要，A 公司曾向 S2 公司索要财务报表，但该要求未得到满足。A 公司派出的董事会成员对于 S2 公司生产经营的提议基本上未提交到董事会正式议案中，且在董事会讨论过程中，A 公司派出董事会成员的意见和建议均被否决。A 公司认为，其拥有 S2 公司有表决权股份比例为 20%，且向 S2 公司派出董事会成员能够参与其生产经营决策，对 S2 公司构成重大影响，该项投资应作为长期股权投资（权益法）核算。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：虽然 A 公司持有 S2 公司股权比例为 20%，且向 S2 公司派出董事会成员参与其生产经营决策，但从实际运行情况来看，其提议未实际被讨论、其意见和建议被否决以及提出获取 S2 公司财务报表的要求被拒绝等事实来看，A 公司向 S2 公司董事会派出的成员无法对 S2 公司生产决策施加影响，对 S2 公司不构成重大影响，A 公司对该股权投资应确认为一项金融资产。

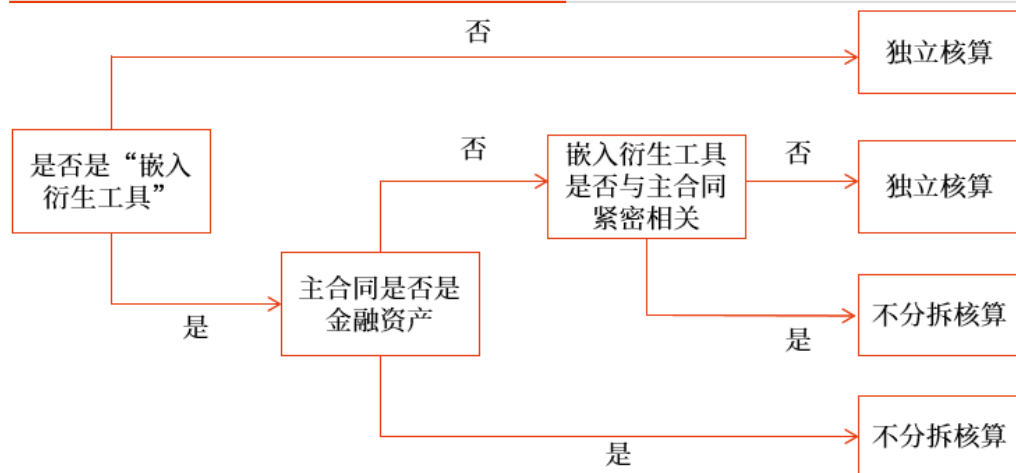
投资协议同时附有回售条款，应视为一项嵌入衍生工具。由于主合同为金融资产，属于金融工具准则所规范的资产，A 公司不应从该混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将该混合合同作为一个整体将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

点拨 1

嵌入衍生工具应具备三个特征：

- （1）混合合同的全部或部分现金流量具有衍生特征。
- （2）不能独立于主合同进行转让。
- （3）与主合同具有相同的对手方。

点拨 2 嵌入衍生工具处理流程图：



点拨 3

如题干修改为：A 公司有权要求 S2 公司实际控制人按一定的成本加成回购该股权，该情况下的回售义务方为 S2 公司实际控制人而不是 S2 公司本身。此时，衍生工具具有与该金融工具不同的交易对手方，A 公司应将其作为两项金融工具处理：

- （1）对 S2 公司的权益性投资（假设已被分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产）；
- （2）一项卖出期权（衍生金融资产，计入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产）。

两者的分类应当是互相独立的。

（二）金融负债和权益工具的区分

2017 年真题

1. A 公司 20×6 年 2 月按面值向非关联投资者发行永续票据，部分合同条款摘录如下：

年限	无固定还款期限
利率和利息支付	年利率 8%，按年支付利息，A 公司可自主决定无限期递延支付利息。A 公司可自主决定普通股股利的支付，但若 A 公司支付普通股股利，则须将之前累计未偿付利息一并付清
投资人保护机制	如果 A 公司发生以下事项中的任一项，必须以现金向永续票据投资人按面值回购所有票据，并付清累计未偿付利息： 1. 信用评级下降 2. 实际控制人变更

A 公司将上述发行的永续票据按收到的发行款项扣除有关发行费用后的净额确认为权益工具。

2. A 公司 20×6 年 5 月向某商业银行借入可续期借款，部分合同条款摘录如下：

A 公司将上述可续期借款收到的款项确认为负债。

年限	5 年，到期后 A 公司可自主选择续期或还款。续期期限到期后，可继续选择续期或还款（续期次数不限）
利率和利息支付	年利率 8%，按年支付利息，A 公司可自主选择无限期递延支付利息，A 公司每次选择递延支付利息，未偿付利息的利率将上调 50 个基点，但调整后的年利率最高不超过 10%
投资人保护机制	如果 A 公司发生以下事项中的任一项，必须以现金立即偿还借款本金及未偿付利息： 1. 处置主要经营性资产 2. 清算

要求：针对资料第 1 项和第 2 项，假定不考虑其他条件，指出 A 公司关于金融工具的分类（金融负债和权益工具的区分）是否存在不当之处，并简要说明理由（不考虑相关税费或递延所得税的影响）。

【答案】

（1）分类为权益工具存在不当之处。

理由：合同约定的投资人保护机制要求 A 公司在发生信用评级下降或实际控制人变更的情况下，回购所有票据并付清累计未偿付利息，而这些事项均为 A 公司无法自主决定或控制的未来不确定事项，因此，A 公司不能无条件地避免以交付现金形式承担未来赎回永续票据和偿付利息的义务。该永续票据不应分类为权益工具。

（2）分类为负债存在不当之处。

理由：按合同条款：

①A 公司可自主选择无限期递延偿付本金和利息，递延偿付利息导致的上调后年利率上限为 10%，不会因利率畸高而迫使 A 公司不得不偿付利息。

②合同约定的投资人保护机制要求 A 公司在处置主要经营性资产时立即偿还本金和未偿付利息，该事项为 A 公司可自主决定的事项。

因此，以上合同条款意味着 A 公司能够无条件地避免交付现金或其他金融资产。

此外，尽管合同约定的投资人保护机制要求 A 公司在清算时立即偿还本金和未偿付利息，但按企业会计准则规定，在发行方清算时需以现金进行结算的约定不影响上述可续期借款分类为权益工具。

综上所述，该可续期借款应分类为权益工具。

2019 年真题 A 公司财务总监就以下事项征询注册会计师甲的意见：

1. A 公司子公司 T 公司拟在 20×9 年向银行借款用于生产经营。鉴于 T 公司还款能力有限，A 公司、T 公司拟与银行签订三方协议，拟议中的协议主要条款包括：

（1）借款本金 10000 万元，年利率 10%，期限 5 年，每年年末支付利息，到期一次还本。

（2）借款利息由 T 公司支付，A 公司提供担保。

（3）借款本金由 A 公司偿还，并以 A 公司一处自有房产作为抵押。T 公司不承担偿还本金的义务。

A 公司财务总监希望注册会计师甲就 T 公司从银行取得上述借款时，该借款在 T 公司财务报表及 A 公司合并财务报表中应分别如何进行会计处理提出分析意见。

要求：针对资料，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 A 公司财务总监提出的问题。

【答案】

在 T 公司财务报表层面，由于其仅承担偿付利息的义务，无需承担偿付本金的义务，因此其从银行取得款项包含负债和权益成分。T 公司应按未来需偿付利息的现值在收到借款当日确认为以摊余成本计量的金融负债，将收到的借款金额扣除该金融负债后的剩余金额确认为权益。

在 A 公司合并财务报表层面，A 公司和 T 公司作为一个整体既承担了偿付利息的义务，也承担了偿付

本金的义务，因此，应将收到的借款全额确认为以摊余成本计量的金融负债。

点拨

母公司个别报表层面，应根据约定，将需支付款项的现值确认为对子公司的长期股权投资，贷记相关负债科目，并在合同期内按照摊余成本计量该负债科目，同时调整长期股权投资账面金额。子公司个别报表层面，应借记银行存款，贷记长期应付款（利息折现值）和资本公积，并在合同期内按照摊余成本计量长期应付款金额。同时，后续还需要根据母公司按照摊余成本计量负债的金额，借记财务费用贷记资本公积。

例题 2×25 年 12 月 31 日，A 公司与某融资租赁公司签署协议，将其子公司 S1 的某成套设备以 5000 万元转让给融资租赁公司，同时将该设备租回 5 年供 S1 公司继续使用，租金为每年 1200 万元。该成套设备预计使用年限为 10 年，S1 公司已使用 5 年。协议同时约定，出售设备取得的资金 5000 万元由 A 公司使用，每年支付租金的义务由 S1 公司承担。

A 公司财务总监希望注册会计师甲对上述业务在 A 公司个别财务报表、S1 公司个别财务报表以及 A 公司合并财务报表应如何进行会计处理提出分析意见。

要求：针对资料，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 A 公司财务总监提出的问题。

【答案】

(1) A 公司合并财务报表：该设备租回年限与尚可使用年限相同，因此售后租回交易中的资产转让不属于销售。该业务的实质是母公司以子公司资产为抵押获得借款 5000 万元，取得借款资金由母公司使用，但由子公司每年偿还 1200 万元，5 年共计 6000 万元。因此，A 公司合并财务报表应将收到的 5000 万元确认为金融负债。

(2) A 公司个别财务报表：取得的款项 5000 万元冲减对 S1 公司的长期股权投资。后续按照实际利率法计算的每期利息费用确认在母公司个别财务报表（借：财务费用，贷：长期股权投资），当子公司代偿时母公司不做账务处理。

(3) S1 公司个别财务报表：S1 公司在 A 公司取得 5000 万元资金时确认一项金融负债（长期应付款），并冲减资本公积（股本溢价），资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。后续 A 公司计提确认利息费用时，S1 公司确认一项金融负债（长期应付款），并冲减资本公积（股本溢价），资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。到期付款时冲减该金融负债。

点拨

以下以资产划转为例讲解权益性交易的一般处理原则：

如果资产划出方不是划入方的投资者（例如子公司对母公司无偿划转资产），则子公司按划出资产的账面价值依次冲减资本公积、盈余公积、未分配利润；如果划出方是划入方的投资者（例如母公司对子公司无偿划转资产），则母公司按划出资产的账面价值转为对划入方的长期股权投资成本。

例如，母公司划拨给子公司固定资产，子公司一般按该资产在母公司的原账面价值入账，对应贷记资本公积（股本溢价）；母公司将划出资产的账面价值转为增加对子公司的长期股权投资成本。这是因为母公司划转资产给子公司，相当于以该资产向子公司追加资本性投入，因此应当增加母公司的长期股权投资成本，而不是冲减母公司自身的权益。

如果是子公司无偿划转固定资产给母公司，母公司应冲减对该子公司的长期股权投资成本，相当于从

子公司收回投资。如果资产入账价值大于对划出方子公司的长期股权投资的账面价值，则将差额确认为投资收益，视同获得股利分配。

（三）金融资产终止确认

例题 上交所会计监管动态（2025年第1期）

2×24年6月，A公司与B公司签署《保理合同》，约定B公司为A公司提供应收账款保理服务，即B公司以支付保理预付款的方式受让A公司一笔尚未到期的应收账款债权，A公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给B公司。该应收账款原值为2亿元人民币，根据历史经验，此类应收账款的平均损失率为5%。《保理合同》约定，该笔应收账款发生信用风险而未受偿时，B公司有权向A公司进行追偿，追偿上限为900万元人民币。

对于上述应收账款保理业务，A公司认为，虽然《保理合同》约定了追索条款，但B公司追偿上限为900万元，仅占应收账款原值的4.5%，可以认为应收账款所有权上几乎所有风险和报酬已经转移，因此终止确认了该金融资产。

要求：分析A公司上述会计处理是否恰当。

【答案】对于金融资产所有权上风险和报酬是否转移，应当对比金融资产转移前后企业所承担的未来净现金流量现值变动风险，即风险的变化程度，而非对比转移后仍保留的最大风险敞口与金融资产原值。本案例中，A公司应通过分析《保理合同》相关条款和现金流量分布实际情况，采用恰当、可行的计算方法，计算确定金融资产转移前后所承担的未来现金流量现值变动情况（可采用计算现值变动的标准差或现值变动的绝对值与发生概率的乘积等），以判断风险和报酬的转移情况。因此，基于本案例背景和条件，A公司以追偿上限仅占应收账款原值的4.5%为由，论证“几乎所有风险和报酬”已经转移的依据不充分，相关会计处理的恰当性存疑。

例题 2×24年6月，A公司购买庚公司股权，将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×25年7月，由于某特殊原因，A公司将持有的庚公司股权以公允价值全部出售给全资子公司辛公司，A公司个别财务报表层面将处置利得计入留存收益，并将之前计入其他综合收益的累计利得转出，计入当期损益；辛公司将取得的庚公司股权初始确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×25年12月31日，辛公司将持有的庚公司部分股权出售给某非关联企业，并将处置利得计入当期损益。

A公司认为，在合并财务报表层面，对于剩余的庚公司股权，由于辛公司拟近期出售，因此应作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；对于本期出售的庚公司股权，应将A公司处置时个别报表计入留存收益的金额转入当期损益。

假设在辛公司持有庚公司股权期间，该股权公允价值未发生变动。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出A公司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）。

【答案】

个别财务报表存在不当之处。

处理意见：A公司应将之前计入其他综合收益的累计利得转出，计入留存收益。

合并财务报表存在不当之处。

处理意见：虽然辛公司个别财务报表层面将该项投资初始确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，但在合并财务报表层面，该金融资产仅在集团内转移，不满足重分类条件，而且权益工具投资只能初始指定，因此仍应作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，相应地其部分处置的差额在合并财务报表中仍计入留存收益，不计入当期损益。

💡 点拨

同一集团内其他权益工具投资转让，取得的一方，在其个别报表层面可以根据其自身持有意图确定其分类，不受原转让方分类的影响。但在转入方和转出方共同的母公司的合并报表中，同样遵循“该指定一经作出不得撤销”的要求，即不论转入方在其自身报表中如何分类，但在合并报表层面仍需还原到其他权益工具投资，后续公允价值变动和处置差额均不影响合并报表层面的损益。

（四）套期保值

例题 2×25年11月30日，甲公司预期极可能于2×26年3月31日按当日的价格销售一批大豆，数量1000吨。当日，为规避预期销售中与商品价格有关的现金流量变动风险，甲公司与金融机构签订一份大豆商品期货合同，将其指定为对相关现金流量的套期工具。该期货合同当日公允价值为零，甲公司未进行账务处理。该期货合同与预期销售的商品在数量、质次、价格变动和产地等方面相同，期货合同的结算日和商品的预期销售日均为2×26年3月31日。

2×25年12月31日，期货合同的公允价值上升2万元，预期销售总售价下降2万元；甲公司将2×25年套期工具公允价值上升2万元计入公允价值变动损益。2×26年2月28日，期货合同公允价值进一步上升3万元，预期销售总售价进一步下降3万元。2×26年3月31日，甲公司将商品出售并结算了商品期货合同。甲公司2×26年3月31日将套期工具公允价值累计变动5万元转出冲减相关大豆销售的主营业务成本。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出甲公司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（上述套期关系符合套期有效性的条件。不考虑相关税费及其他因素）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：2×25年12月31日，甲公司应将2×25年套期工具公允价值上升2万元计入其他综合收益。2×26年3月31日，甲公司应将套期工具公允价值累计变动5万元转出增加相关大豆销售的主营业务收入。

💡 点拨

一、公允价值套期（“套期工具”与“被套期项目”两条线）

1.套期工具

（1）套期工具产生的利得或损失应当计入当期损益（套期损益）。

借：套期工具

贷：套期损益（或相反）

（2）如果套期工具是对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益。

2.被套期项目会计处理示例（仅列示主要情况）

被套期项目	会计处理（或相反）
如库存商品	借：套期损益 贷：被套期项目——库存商品
尚未确认的确定承诺	①公允价值变动时 借：被套期项目——确定承诺（公允价值变动额）

被套期项目	会计处理（或相反）
	贷：套期损益 ②履行确定承诺（以取得固定资产为例） 借：固定资产 贷：被套期项目——确定承诺（公允价值累计变动额）

二、现金流量套期（仅“套期工具”一条线）

1.套期有效的部分

套期工具产生的利得或损失中属于套期有效部分，作为套期储备，应当计入其他综合收益。

借：套期工具

贷：其他综合收益——套期储备（或相反）

2.套期无效的部分

（1）套期工具产生的利得或损失中属于套期无效部分（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（套期损益）。

3.现金流量套期储备

例如，预期交易是预计购入某项固定资产，则在购入固定资产时将现金流量套期储备金额转出，调整购入资产的初始确认金额。

借：其他综合收益——套期储备

贷：固定资产（或相反）

如果预期交易是预计销售某商品，则在销售实现时将现金流量套期储备金额转出，调整营业收入。

借：其他综合收益——套期储备

贷：主营业务收入（或相反）

例题 A 公司某产品以铜为主要原材料。2×25 年 12 月初与某金融机构签订了一项 2 个月后买入 100 吨铜（与预期采购的铜是同种商品）的期货合约。该数量预计远小于 A 公司当月的实际采购数量，因此 A 公司未确定被套期项目的具体订单、批次。A 公司认为，企业目前并未实际持有这些存货，不承担公允价值变动风险，面临的主要是未来现金流量变动风险，该预期交易认定为现金流量套期进行会计处理。2×25 年 12 月末，因铜价格下跌，A 公司选择将该期货合约平仓，平仓损益计入其他综合收益，待该期货合约到期时，作为有效套期转入当期损益。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司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）。

【答案】

会计处理存在不当之处。

处理意见：A 公司未确定被套期项目的具体订单、批次，说明没有建立套期工具和被套期项目之间的对应关系，不符合运用套期会计方法的条件。A 公司持有的铜期货合约属于衍生工具，平仓损益应计入当期损益。

五、长期股权投资、企业合并及合并财务报表

（一）股权增持、减持

2011 年真题改编 B 公司是亚新公司于 2007 年通过非同一控制下企业合并取得的子公司，投资成本为 2200 万元，持股比例为 80%，购买日 B 公司可辨认净资产的公允价值总额为 2600 万元。2009 年 3 月，亚新公司以 580 万元的价格向其他投资者出让其持有的 B 公司的 20% 股权，该项交易完成后，亚新公司仍能够控制 B 公司的财务和经营政策。在股权转让日，B 公司自亚新公司取得其 80% 股权之日起持续计算的可辨认净资产总额为 3000 万元。亚新公司在其 2009 年度个别财务报表及合并财务报表中就上述股权转让确认了 30 万元的投资收益。亚新公司与 B 公司未发生关联交易。

要求：针对资料，指出亚新公司与长期股权投资和合并财务报表（如果涉及）相关的会计处理是否正确，并简要说明理由。

【答案】

对于亚新公司处置 B 公司 20% 的股权，亚新公司在其个别财务报表中的账务处理正确，但在其合并财务报表中的处理不正确。

理由：企业持有对子公司投资后，如将对子公司部分股权出售，但出售后仍然保留对被投资单位的控制权，被投资单位仍然为其子公司的情况下，在母公司个别财务报表中应按出售股权取得的价款或对价的公允价值与所处置投资账面价值的差额，计入处置当期的投资收益或投资损失；在合并财务报表中，应按处置长期股权投资取得的价款或对价的公允价值与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产份额（包含子公司净资产和商誉）的差额，计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

亚新公司取得 B 公司 20% 股权的成本为 550 万元（ $2200 \div 80\% \times 20\%$ ），股权转让价款为 580 万元，因此，按股权转让价款大于投资成本的金额 30 万元在其个别财务报表中确认投资收益是正确的。

对于亚新公司的合并财务报表，因 B 公司于股权转让日按其自亚新公司取得其 80% 股权之日起连续计算的净资产总额计算的亚新公司转让的 20% 股权应享有的净资产金额（包含子公司净资产和商誉）为 630 万元（见点拨），应冲减合并财务报表中资本公积 50 万元（ $630 - 580$ ），而不是确认投资收益 30 万元。

【点拨】归属于母公司的净资产金额为 2520 万元（ $3000 \times 80\% + 120$ ），其中 120 万元（ $2200 - 2600 \times 80\%$ ）为商誉。处置 20% 股权，相当于 80% 股权的 1/4（ $20\% \div 80\%$ ），等于 $2520 \div 4 = 630$ 万元。

2017 年真题改编 20×6 年 1 月 1 日，A 公司以现金 18000 万元从某非关联方购入其所持全资子公司全部股权。该子公司于购买日（20×6 年 1 月 1 日）可辨认净资产公允价值和账面价值分别为 16000 万元和 9500 万元。此外，交易双方在收购协议中约定了“业绩对赌”条款，如该子公司 20×6 年度和 20×7 年度合计净利润未达约定金额，则该非关联方将以现金向 A 公司返还一部分收购价款，具体金额将依据上述两年实际合计净利润与约定金额的差额按协议约定公式计算确定。

对于上述收购交易，A 公司进行了如下会计处理：

（1）A 公司个别财务报表：

20×6 年 1 月 1 日：A 公司按支付价款 18000 万元作为长期股权投资入账价值。同时 A 公司预计该子公司 20×6 年度和 20×7 年度合计净利润不能达到约定金额，因而很可能收到业绩对赌返还款，A 公司未对该业绩对赌进行会计处理。

20×6 年 12 月 31 日：根据该子公司 20×6 年度经营业绩和该非关联方（承诺方）支付能力，A 公司预计未来很可能收到业绩对赌返还款，因此按预计可收到金额确认其他应收款，同时调整长期股权投资账面价值。

（2）A 公司合并财务报表：

20×6年1月1日:A公司以该子公司可辨认资产、负债公允价值作为其在合并财务报表中的入账价值,并将所支付的18000万元与该子公司可辨认净资产公允价值16000万元的差额2000万元确认为商誉。

20×6年12月31日:A公司按预计可收到业绩对赌返还款金额确认其他应收款,同时调整商誉。

要求:假定不考虑其他条件,指出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)。

【答案】

(1)个别财务报表层面:存在不当之处。

处理意见:20×6年1月1日,A公司应将或有对价在购买日以公允价值确认为一项金融资产(分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产),将支付的18000万元现金对价扣除上述所确认金融资产后的金额确认为长期股权投资。

20×6年12月31日,对上述或有对价确认的金融资产采用公允价值计量,其20×6年度公允价值变动计入当期损益。

(2)合并财务报表层面:存在不当之处。

处理意见:20×6年1月1日,A公司应将或有对价在购买日以公允价值确认为一项金融资产(分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产),将支付的18000万元现金对价扣除上述所确认金融资产后的金额作为合并成本,减去被购买方于购买日可辨认净资产公允价值后的金额,确认为商誉。

20×6年12月31日,对上述或有对价确认的金融资产采用公允价值计量,其20×6年度公允价值变动计入当期损益。

2025年真题

(学员回忆版)2×20年1月1日,A公司以现金7000万元从某非关联公司购买B公司75%股权,并自该日起对B公司实施控制。当日,B公司可辨认净资产公允价值为9000万元。

2×24年10月1日,A公司出于战略考虑,与非关联公司C公司签订协议,约定以5元/股定向增发100万股普通股股票和转让其持有的B公司60%股权的方式,向C公司购买其持有的D公司100%股权。2×24年12月31日,A公司向C公司定向增发股票,并于当日完成各项股权登记变更手续,A公司自该日起丧失对B公司控制,并取得对D公司的控制。A公司为此次股权交易发生中介机构费用200万元。当日,A公司股票价格为4.5元/股。交易完成后,A公司仍持有B公司15%股权,且不能对其施加重大影响。

2×24年12月31日,B公司60%股权和D公司100%股权的公允价值分别为12000万元和12500万元,D公司可辨认净资产公允价值为10000万元。2×20年1月1日至2×24年12月31日,B公司以原购买日可辨认净资产公允价值持续计量的累计净利润为7000万元。除净利润外,B公司净资产未发生其他变动。假定不同持股比例的B公司股权公允价值均为持股比例乘以该日B公司全部股权的公允价值。

2×25年2月1日,A公司发现D公司生产线含有污染物部件,根据当地环保法规报废时须拆解并进行无害化处理。A公司预计D公司应承担的该项环保义务折现至交易日(2×24年12月31日)的金额为600万元,该项义务并未包括在所述D公司账面价值或公允价值中。

2×24年12月31日,A公司将D公司纳入合并财务报表范围,在其合并财务报表中,将定向增发的股票价格500万元(100万股×5元/股)、享有B公司自原购买日开始持续计算净资产账面价值的60%份额9600万元[(9000万元+7000万元)×60%]和中介机构费用200万元之和10300万元,作为购买D公司100%股权的合并成本,将其与享有D公司可辨认净资产公允价值份额10000万元的差额300万元,确认为商誉。将持有B公司剩余15%的股权,指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,以当日公允价值3000万元(12000万元÷60%×15%)作为初始计量金额,并将其与享有B公司自原购买日开始持续计算净资产账面价值的15%份额2400万元[(9000万元+7000万元)×15%]的差额600万元,计入其他综合收益。

2×25年2月1日,A公司在其合并财务报表中,对于上述生产线污染物事项,作为资产负债表日后非调整事项予以披露。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司在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)。

【答案】

(1) A公司合并财务报表层面的会计处理存在不当之处。

处理意见:2×24年12月31日(购买日),A公司取得对D公司的控制权,在其合并财务报表中,应以发行的股票于购买日的公允价值450万元(4.5元/股×100万股)与当日转让B公司60%股权的公允价值12000万元之和12450万元,作为合并成本,将其与享有D公司可辨认净资产公允价值10000万元的差额2450万元,确认为商誉。将中介机构费用200万元计入当期费用。

同时,A公司失去对B公司的控制权,将处置B公司60%股权的公允价值12000万元与B公司剩余15%股权公允价值3000万元(12000万元÷60%×15%)之和15000万元,减去应享有B公司自原购买日开始持续计算的净资产账面价值份额12000万元[(9000万元+7000万元)×75%]与原购买B公司时产生的商誉250万元(7000万元-9000万元×75%)之和12250万元,形成的差额2750万元[(12000万元+3000万元)-(12000万元+250万元)],计入当期损益。

持有B公司剩余15%的股权,指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产,并按当日公允价值3000万元作为初始确认金额。

2×25年2月1日,A公司发现D公司应承担生产线弃置义务而少确认预计负债600万元,为购买日后12个月内取得进一步信息表明需对原暂时确定的价值进行调整,应视同在购买日发生,追溯调减D公司于购买日(2×24年12月31日)的可辨认净资产公允价值600万元,同时调增商誉600万元。

💡 点拨

非同一控制下的控股合并中,企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券在购买日的公允价值之和。

2021年真题

(学员回忆版)2×19年1月1日,A公司以6000万元从某非关联企业收购丁公司

100%股权。当日,丁公司个别财务报表中的可辨认净资产账面价值为5000万元,可辨认净资产公允价值为5400万元。2×20年12月31日,W公司(非关联企业)以10800万元从A公司购买丁公司90%股权。当日,丁公司在A公司合并财务报表中的可辨认净资产账面价值为9600万元。其中,实收资本5400万元,其他综合收益800万元(其他权益工具投资公允价值变动产生),留存收益3400万元。丁公司剩余10%股权的公允价值为1200万元,A公司将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

针对上述股权处置交易,A公司进行如下会计处理:

(1) 个别财务报表:

处置90%股权的差额5400万元(10800-6000×90%)计入投资收益;剩余10%股权公允价值与账面价值之间的差额600万元(1200-6000×10%)计入留存收益。

(2) 合并财务报表:

处置90%股权计入投资收益4080万元[(10800+1200)-9600×90%+800×90%]。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,判断A公司个别财务报表和合并财务报表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)。

【答案】

个别财务报表存在不当之处。

处理意见:剩余10%股权公允价值与账面价值之间的差额600万元(1200-6000×10%)计入投资收益。个别报表计入投资收益的总金额应为6000万元(5400+600)。

合并财务报表存在不当之处。

处理意见:其他权益工具投资公允价值变动,处置时不允许结转损益。因此,在处置子公司股权时直接转入留存收益,对合并报表层面的投资收益无影响。此外,还应考虑结转商誉的影响。A公司处置90%股权,计入投资收益金额应为1800万元[(10800+1200)-9600×100%-(6000-5400×100%)]。

2022年延考真题

(学员回忆版) 2×21年1月, A公司以公允价值700万元购买B公司5%的股权, 并将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×21年12月31日, B公司5%股权的公允价值为750万元。2×22年1月1日, A公司以公允价值3000万元再次购买B公司20%的股权, 具有重大影响。A公司将上述以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动累计计入其他综合收益的50万元转入当期损益。当日, B公司净资产的账面价值(与可辨认净资产的公允价值相同)为14000万元。

2×22年12月31日, 非关联方C公司以银行存款5000万元对B公司增资。增资完成后, A公司对B公司仍具有重大影响, 但持股比例由25%下降为20%。2×22年1月1日至2×22年12月31日, B公司实现净利润1000万元。A公司认为, 原持有B公司25%的股权视同处置了其中的5%, 原长期股权投资账面价值为3750万元, 应按比例将长期股权投资账面金额750万元($3750 \times 5\% / 25\%$)结转至投资收益。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出A公司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)。

【答案】

存在不当之处。

处理意见: 2×22年1月1日, A公司以公允价值3000万元购买B公司20%的股权时, 应将上述以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动累计计入其他综合收益的50万元转入留存收益。当日, A公司长期股权投资账面价值3750万元($750+3000$), 内含商誉金额250万元($750+3000-14000 \times 25\%$)。

C公司对B公司增资前, A公司长期股权投资账面价值4000万元($3750+1000 \times 25\%$)。

C公司增资完成后, A公司在B公司净资产所占份额为4000万元[($14000+1000+5000$) $\times 20\%$], 内含商誉250万元视同处置20%($5\% \div 25\%$), 剩余200万元, 长期股权投资账面价值应为4200万元($4000+200$), 与增资前长期股权投资账面价值的差额为200万元, 调整资本公积(其他资本公积)。

点拨

长期股权投资账面价值的最终结果相当于A公司按持股比例在B公司净资产所占份额加上内含商誉视同处置后的余额。

例题

A公司于2×24年12月31日收购无关联关系的B公司100%的股权, 支付价款为120万元。当日, B公司可辨认净资产公允价值和账面价值分别为100万元和90万元, A公司自该日起能对B公司实施控制。B公司目前尚不具备实际产出能力, 但其生产经营活动已同时具有投入和实质性加工处理过程, 预计会对未来的产出能力有显著贡献。收购协议同时规定, 如果B公司原控股股东能在收购日后半年内协助B公司获取到某一大客户D公司的订单, 则A公司需要在2×25年6月30日前再额外支付30万元。2×24年12月31日, A公司认为支付该对价的可能性为80%, 公允价值20万元。

截至2×25年6月30日, B公司原控股股东未能协助其获取D公司的订单, A公司无需支付该或有对价。

对于上述收购交易, A公司进行了如下会计处理:

(1) A公司个别财务报表:

2×24年12月31日, A公司按支付价款120万元和在2×25年6月30日前可能需要额外支付的30万元之和, 作为对B公司长期股权投资的入账价值, 并将30万元计入其他应付款。

2×25年6月30日, A公司将无需支付的或有对价30万冲减其他应付款并计入营业外收入。

(2) A公司合并财务报表:

2×24年12月31日, A公司将支付的价款120万元与或有对价30万元之和150万元与B公司可辨认净资产账面价值90万元的差额60万元在合并财务报表中确认为商誉。

2×25年6月30日, A公司认为该或有事项发生时间距离收购日不到12个月, 需要对原计入合并商

誉的金额进行调整,即调减商誉30万元。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出B公司是否符合构成业务的条件并说明理由;同时指出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)。

【答案】

B公司符合构成业务的条件。

理由:B公司同时具有投入和实质性加工处理过程,且二者相结合对产出能力有显著贡献,因此构成业务。该组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

A公司个别财务报表:存在不当之处。

处理意见:2×24年12月31日,A公司应按支付价款120万元与或有对价公允价值20万元之和140万元,作为对B公司长期股权投资的入账价值,并将20万元计入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

2×25年6月30日,A公司将无需支付的或有对价冲减以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债,并计入公允价值变动损益。

A公司合并财务报表:存在不当之处。

处理意见:2×24年12月31日,A公司应将支付的价款120万元与或有对价公允价值20万元之和140万元与B公司可辨认净资产公允价值100万元的差额40万元,在合并财务报表中确认为商誉。2×25年6月30日,虽然或有事项发生时间距离收购日不到12个月,但B公司最终未获得该大客户D公司订单,是购买日后新出现的情况,不是购买日已存在的情况,故不应调整合并成本,也不应调整商誉,而应作为或有对价的后续公允价值变动处理,即与个别财务报表相同,将无需支付的或有对价冲减以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债,并计入公允价值变动损益。

同时,还应关注未获得该大客户订单对B公司业务获利能力的影响,对商誉和其他可辨认资产从严计提减值准备,原则上确认的减值损失金额不应小于因或有对价无需支付而计入损益的金额。

【例题】

甲公司为A公司于2×22年设立的全资子公司,拟在境内上市。2×24年12月31日,丙公司向甲公司增资3000万元。增资后,丙公司持有甲公司10%的股权。除普通股外,甲公司无其他权益工具。增资协议同时约定,如果甲公司未能在2×26年3月31日前完成首次公开募股(IPO),丙公司有权要求A公司以现金回购其持有的甲公司股权,回购价格为丙公司增资3000万元和按6%年化收益率及实际投资期限计算的收益之和(该利率代表被投资方在市场上的借款利率水平)。

增资协议赋予丙公司的前述回售权仅由丙公司享有,不能随股权转让。在持有甲公司股权期间,丙公司仍享有普通股相关权利和义务。增资完成后,甲公司可辨认净资产公允价值和账面价值分别为25000万元和20000万元。

对上述增资款项,A公司在2×24年12月31日进行了如下会计处理:

(1)个别财务报表:

甲公司将收到的增资款项3000万元确认为一项权益工具;A公司未进行会计处理。

(2)合并财务报表:

A公司仍将甲公司作为全资子公司纳入合并财务报表,并将收到的增资款项确认为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

2×25年12月31日,甲公司预计无法在2×26年3月31日前完成首次公开募股,将会触发回购义务。

A公司个别财务报表未进行会计处理。

A公司合并财务报表将收到的增资款项重分类至其他应付款(金额与2×25年1月初确认的3000万元相同)。

2×26年3月31日,丙公司要求A公司以3225万元($3000+3000\times6\%\div12\times15$)回购该股权。由于市

场利率不断下降,经双方友好协商,A公司实际于当日支付3200万元。A公司在2×26年3月31日进行了如下会计处理:

(1)个别财务报表:

将支付金额3200万元计入长期股权投资。

(2)合并财务报表:

由于实际支付金额为3200万元,A公司将3000万元其他应付款全部终止确认,并将200万元计入当期损益(财务费用)。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出2×24年12月31日、2×25年12月31日以及2×26年3月31日在A公司个别财务报表和合并财务报表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(不考虑其他税费或递延所得税的影响)。

【答案】

(1)2×24年12月31日A公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表处理意见:A公司需就该项回购义务确认一项衍生金融负债(以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债),其金额为约定回购价格高于预计回购时点标的少数股权公允价值的差额的折现值。

2×24年12月31日A公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表处理意见:在持有甲公司股权期间,丙公司仍享有普通股相关权利和义务,因此丙公司对甲公司进行增资,导致A公司股权被稀释,A公司按增资前持股比例计算享有的增资前甲公司账面净资产份额17000万元(20000-3000)与按增资后新持股比例计算享有的增资后甲公司账面净资产份额18000万元(20000×90%)的差额1000万元应计入资本公积,资本公积不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

同时,由于A公司存在对少数股东丙公司的回购义务,承担了一项不能无条件避免的支付现金以回购自身权益工具的合同义务,按照回购所需支付金额的现值确认为一项金融负债(长期应付款),并冲减资本公积,资本公积不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

(2)2×25年12月31日A公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表处理意见:对甲公司IPO成功可能性的估计发生变化,导致衍生金融负债的公允价值增加,A公司需将金融负债增加金额同时确认为公允价值变动损失。

2×25年12月31日A公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表处理意见:在回购义务被实际触发之前,只需对回购义务确认的负债按约定的利率计提利息支出并确认为财务费用,同时增加回购义务相关金融负债的账面价值。

(3)2×26年3月31日A公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表处理意见:终止确认交易性金融负债,将支付金额3200万元扣除交易性金融负债后的净额确认为长期股权投资。

2×26年3月31日A公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表处理意见:将甲公司作为全资子公司纳入合并财务报表(视为购买10%的少数股东权益),原先所确认的负债金额与行权时实付金额的差额,调整资本公积(股本溢价)。

例题

2×22年1月1日,A公司以现金50000万元从某非关联企业购入B公司60%股权,B公司于购买日(2×22年1月1日)可辨认净资产公允价值和账面价值分别为80000万元和65000万元。作为该收购协议的组成部分,当日,A公司还与B公司其他少数股东共同签署《收购协议书》,对少数股东持有的

B公司40%股权做进一步收购。《收购协议书》约定,少数股东有权于2×23年至2×24年以整体估值乘以其持有的B公司股权比例出售给A公司,届时B公司的整体估值以90000万元与2×23年度经审计扣除非经常性损益后的净利润的25倍孰高为准。《收购协议书》同时约定,在A公司最终完成40%股权收购前,少数股东仍享有普通股相关的权利和义务。

对于上述收购交易,A公司在2×22年1月1日进行了如下会计处理:

(1)个别财务报表:

A公司按支付价款50000万元作为长期股权投资的入账价值。

(2)合并财务报表:

A公司以B公司可辨认资产、负债账面价值作为其在合并财务报表中的入账价值,并将所支付的50000万元与按照持股比例享有的B公司可辨认净资产账面价值39000万元的差额11000万元确认为商誉。

2×23年当地突发重大事件,因B公司所处行业特定性质,其2×23年度经审计扣除非经常性损益后的净利润大幅上升。2×24年初,A公司认为,2×23年度B公司净利润大幅增长情况已超出各方在订立《收购协议书》时正常可预见及可预测范围,“进一步收购”条款应不再适用。2×24年7月,经协商一致,各方决定终止《收购协议书》。

2×23年至2×24年,A公司对上述事项未进行会计处理。

2×25年1月1日,A公司与少数股东之一G公司单独签署股权收购协议。A公司以14000万元向G公司收购其所持B公司10%的股权。B公司于当日可辨认净资产公允价值、账面价值以及自购买日开始持续计算的可辨认净资产的账面价值分别为130000万元、80000万元和120000万元。

对于上述收购交易,A公司在2×25年1月1日进行了如下会计处理:

(1)个别财务报表:

A公司按照其购买10%股权享有的净资产的账面价值8000万元计入长期股权投资,与其支付的对价14000万元之间的差额6000万元($14000-80000 \times 10\%$),调整资本公积,资本公积余额不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

(2)合并财务报表:

将支付价款14000万元与购买10%股权享有的净资产的账面价值8000万元的差额6000万元,增加了商誉的账面价值。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,逐项指出2×22年至2×25年在A公司个别财务报表和合并财务报表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)。

【答案】

(1)2×22年A公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表处理意见:A公司应将B公司60%股权的实际取得成本50000万元作为长期股权投资成本。同时对卖出期权确认为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债,计入公允价值变动损益。该卖出期权的公允价值为40%股权预计购买价格减去届时公允价值之差的折现值。

2×22年A公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表处理意见:由于A公司存在对少数股东的远期收购义务,承担了一项不能无条件避免的支付现金以回购自身权益工具的合同义务,在购买日应将该回购义务确认为一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债,金额为预计回购义务所需支付金额的现值。由于少数股东实质上仍享有普通股相关权利和义务,应继续确认少数股东权益,A公司确认上述金融负债的同时应冲减资本公积,资本公积不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

因此,A公司应按B公司60%股权的实际取得成本50000万元作为合并成本,与应享有B公司可辨认净资产公允价值的份额48000万元的差额2000万元确认商誉。同时确认40%的少数股东权益,以及就日后预计需支付的收购款的折现值确认负债(即,合并报表层面需同时确认少数股东权益和收购义务负债。其中收购义务负债初始确认时冲减合并报表层面的资本公积,但后续该项负债的公允价值变动需计入当期损

益)。后续支付 40% 股权的收购款时, 作为购买少数股权交易进行会计处理。

【点拨 1】该交易每一步作价公允, 且并非整体才能达成一项完整的商业结果, 因此不属于一揽子交易。

【点拨 2】《监管规则适用指引——会计类第 3 号》之“3-5 对少数股权远期收购义务的会计处理”:

非同一控制下企业合并中, 如果购买方存在对少数股东的远期收购义务, 在合并财务报表中, 企业承担了一项不能无条件避免的支付现金以回购自身权益工具的合同义务, 在购买日应将该回购义务确认为一项金融负债, 金额为回购义务所需支付金额的现值。

企业应根据合同条款的具体约定, 判断少数股东权益是否实质上仍存在并进行相应会计处理。如果相关事实表明少数股东实质上仍享有普通股相关权利和义务, 则在合并财务报表中应继续确认少数股东权益, 企业确认上述金融负债的同时应冲减资本公积(资本公积不足冲减的, 冲减留存收益)。反之, 如果少数股东不具有普通股相关权利和义务, 如不享有表决权、分红权、股票增值收益权等, 则在合并财务报表中不应再继续确认少数股东权益, 而应将上述金融负债视为合并成本的一部分。

【点拨 3】根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第二十一条: “金融工具或其组成部分属于金融负债的, 相关利息、股利(或股息)、利得或损失, 以及赎回或再融资产生的利得或损失等, 应当计入当期损益”。因此, 针对上述回购义务相关负债确认的后续公允价值变动, 应计入当期损益, 而非调整资本公积。

(2) 2×23 年 A 公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表处理意见: 由于《收购协议书》仍有效, 故应继续确认一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债, 金额为该 40% 股权购买价款(90000 万元与 2×23 年度经审计扣除非经常性损益后的净利润的 25 倍孰高的金额)减去预测的该 40% 股权届时公允价值, 同时确认公允价值变动损益。

2×23 年 A 公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表处理意见: 由于《收购协议书》仍有效, 应以 90000 万元与 2×23 年度经审计扣除非经常性损益后的净利润的 25 倍孰高的金额确认一项金融负债。

(3) 2×24 年 A 公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表处理意见: 原协议中的“进一步收购”条款已确认不再履行, 故 A 公司应冲回原确认的与收购 40% 少数股权相关的金融负债, 并计入当期损益。

2×24 年 A 公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表处理意见: 原协议中的“进一步收购”条款已确认不再履行, 故 A 公司不再负有回购自身权益工具的义务, 应冲回原确认的金融负债, 重分类至资本公积。

(4) 2×25 年 A 公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表处理意见: A 公司应将所支付价款 14000 万元计入对 B 公司长期股权投资的账面价值。

2×25 年 A 公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表处理意见: A 公司应将所支付价款 14000 万元与按照新增持股比例计算应享有 B 公司自购买日开始持续计算的净资产份额 12000 万元之间的差额 2000 万元, 调整资本公积, 资本公积不足冲减的, 依次冲减盈余公积和未分配利润。

【点拨】A 公司以 14000 万元向 G 公司收购其所持 B 公司 10% 的股权, 该项收购应作为一项单独的收购少数股权交易进行会计处理, 其会计处理方法为常规方法, 无特殊之处。

例题

E 公司原为宏华公司全资子公司。A 公司于 2×23 年 12 月 31 日与非关联的宏华公司签订协议, A 公司以 36 万元购买 E 公司 5% 股权, 并将其确认为其他权益工具投资。F 公司为 A 公司的子公司, A 公司持有其 60% 股权。2×24 年 12 月 31 日, F 公司与宏华公司签订协议以 720 万元收购 E 公司 90% 的股权, F 公司另支付审计费和评估费 10 万元。F 公司已于当日支付全部款项, 同时完成财产交接手续。2×24 年 12 月 31 日, E 公司可辨认净资产的公允价值为 700 万元, 可辨认净资产的账面价值为 680 万元。

收购协议同时约定, 宏华公司承诺 E 公司 2×25 年度业绩不低于某一财务指标, 如 E 公司业绩不达标,

则宏华公司根据实际累计业绩与承诺累计业绩的差额补偿 F 公司，并以其所持有 E 公司的剩余 5% 股权为限。因 E 公司 2×25 年度未达到承诺业绩，宏华公司于 2×26 年 1 月 1 日，向 F 公司无偿转让了其所持 E 公司 5% 的股份。当日，E 公司股权的公允价值为 820 万元，E 公司可辨认净资产的公允价值为 750 万元，可辨认净资产的账面价值为 730 万元，自 F 公司购买日开始持续计算的可辨认净资产的账面价值为 760 万元。上述股权交易均不构成一揽子交易。假定不同持股比例的 E 公司股权公允价值均为持股比例乘以该日 E 公司全部股权的公允价值。

对于上述收购交易，F 公司在 2×24 年 12 月 31 日进行如下会计处理：

（1）个别财务报表：按照支付价款 730 万元（720+10）确认为长期股权投资，并采用成本法进行后续计量。

（2）合并财务报表：按照支付价款 730 万元与该部分股权享有的 E 公司于 2×24 年 12 月 31 日可辨认净资产账面价值份额的差额 118 万元（730-680×90%）在合并财务报表中确认为商誉。

对于上述收购交易，A 公司在 2×24 年 12 月 31 日进行如下会计处理：

（1）个别财务报表：按照 5% 股权的公允价值 40 万元（720÷90%×5%）与其他权益工具投资账面价值 36 万元的差额 4 万元计入当期损益。

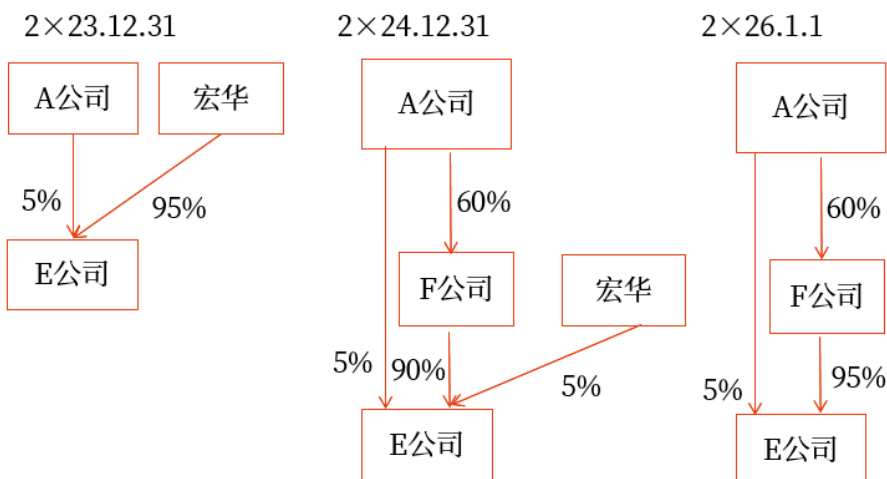
（2）合并财务报表：将其他权益工具投资账面价值 36 万元与 F 公司支付价款 730 万元的合计 766 万元与该部分股权享有的 E 公司于 2×24 年 12 月 31 日可辨认净资产账面价值份额的差额 154 万元（766-680×90%）在合并财务报表中确认为商誉。

2×26 年 1 月 1 日，F 公司进行了如下会计处理：

（1）个别财务报表：视同于无偿取得 E 公司 5% 的股权，按照 E 公司 5% 股权的公允价值 41 万元（820×5%）确认为长期股权投资和资本公积。

（2）合并财务报表：按照 5% 股权享有的 E 公司于当日可辨认净资产账面价值的份额 36.5 万元（730×5%）在合并财务报表中确认为资本公积。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 2×24 年 12 月 31 日至 2×26 年 1 月 1 日，F 公司和 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）。



【答案】

（1）2×24 年 12 月 31 日 F 公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表：业绩承诺补偿属于企业合并中的或有对价，F 公司应当在取得 E 公司控制权时按照该或有对价的公允价值进行初始计量。由于或有对价的总体金额、需返还的股份数量随着 E 公司实际实现业绩的情况发生变动，因此不满足权益工具的定义。F 公司应将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并将该金融资产后续的公允价值变动计入当期损益。

因此，F 公司应按照支付价款 720 万元扣除上述所确认金融资产后的金额确认为长期股权投资，并采

用成本法进行后续计量,对于F公司另支付审计费和评估费10万元计入当期损益(管理费用)。

2×25年12月31日,对上述或有对价确认的金融资产采用公允价值计量,其2×25年度公允价值变动计入当期损益。

2×24年12月31日F公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表:2×24年12月31日,F公司应将或有对价在购买日以公允价值确认为一项金融资产(分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产),按照支付价款720万元与该部分股权享有的E公司于2×24年12月31日可辨认净资产公允价值份额的差额90万元($720-700 \times 90\%$),再扣除该项金融资产(或有对价)的公允价值后的金额在合并财务报表中确认为商誉。

2×25年12月31日,对上述或有对价确认的金融资产采用公允价值计量,其2×25年度公允价值变动计入当期损益。

(2) 2×24年12月31日A公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表:A公司在个别财务报表对直接持有的E公司5%股权应确认长期股权投资40万元($720 \times 5\% / 90\%$),后续采用成本法计量;同时确认留存收益4万元($40-36$)。

2×24年12月31日A公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表:A公司应将或有对价在购买日以公允价值确认为一项金融资产(分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产),按照支付合计金额760万元与该部分股权享有的E公司于2×24年12月31日可辨认净资产公允价值份额的差额95万元($720+40-700 \times 95\%$),再扣除该项金融资产(或有对价)的公允价值后的金额在合并财务报表中确认为商誉。

2×25年12月31日,对上述或有对价确认的金融资产采用公允价值计量,其2×25年度公允价值变动计入当期损益。

(3) 2×26年1月1日F公司个别财务报表存在不当之处。

个别财务报表:终止确认上述或有对价形成的金融资产,按其公允价值确认为长期股权投资。

2×26年1月1日F公司合并财务报表存在不当之处。

合并财务报表:在F公司实际收到转让方(即少数股东宏华公司)所持有的E公司5%股权时,应作为收购少数股东权益核算,终止确认上述或有对价形成的金融资产,同时冲减少数股东权益38万元($760 \times 5\%$),差额计入资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

(二) 权益法核算

2014年真题

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3000万元拥有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年末发生其他交易。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3060万元。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,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)。

【答案】

在个别财务报表中,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 $[(200-50) \times 30\%$ 或 $60-50 \times 30\%]$ 。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3045万元。

例题 2×25年A公司以100万元投资E公司，并享有其10%的股权，但不能派驻董事。当年，A公司还参与设立一家合伙企业F，享有合伙企业的份额为40%，并具有重大影响。2×25年12月，合伙企业F以700万元对E公司进行投资，持有E公司25%的股权，并具有重大影响。A公司认为，直接和间接持有E公司的股权比例合计为20%，对E公司具有重大影响，应将直接持有E公司的10%股权计入长期股权投资，并按权益法核算。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出A公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：重大影响不能穿透和传递，A公司虽然对合伙企业F具有重大影响，同时合伙企业F对E公司具有重大影响，但不能因此认为A公司对E公司有重大影响。A公司对E公司的直接持股比例只有10%，且不能派驻董事，这部分直接持股应按照金融资产核算。

点拨

考生可以结合基础班“国际税收——会计上的关联方”相关内容加以理解，即控制和共同控制可以无限层往下传递（但如果中间某一层是共同控制，则从该层开始往下都只能是共同控制），相反，重大影响仅对本层次有效，不能往下传递（即，本企业对联营企业的联营企业不具有重大影响），因此“间接重大影响”是不存在的。

例题 2×24年12月31日，A公司与某非关联公司共同以现金投资设立X公司；其中，A公司出资3000万元，拥有X公司30%股权，对X公司具有重大影响。X公司2×25年实现净利润5000万元，除此之外，X公司于2×25年对外发行永续债5000万元，并计入其他权益工具（该永续债在发行方报表中符合分类为权益工具）。A公司按照权益法计算其应享有的X公司2×25年净资产增加额3000万元 $[(5000+5000) \times 30\%]$ 计入投资收益，并据此对长期股权投资账面余额进行了调整。A公司与X公司于2×25年末发生其他交易。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，判断A公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：永续债（即使在发行方报表中分类为权益工具）不是发行方的普通股股东所享有的权益，因此不属于“归属于发行方普通股股东的权益”。当计算在被投资方的净资产中所享有的份额时，应首先从被投资方的权益中扣减其他权益工具的金额，按差额乘以本企业持有的股权比例。因此，A公司应按照权益法计算其享有的X公司2×25年净资产增加额1500万元 $(5000 \times 30\%)$ 计入投资收益，并据此对长期股权投资余额进行调整。

例题 A公司为一家房地产企业，持有B公司20%股权，初始投资成本为1000万元，并对其具有重大影响。2×25年之前，B公司因经营不善发生巨额亏损，导致A公司对B公司的长期股权投资已减计至零，且备查簿中仍存在未确认投资损失1000万元（假设不存在额外义务）。2×25年1月1日起，B公司业务发生变化，将某自用房产转换为投资性房地产，并采用公允价值计量，转换日公允价值和原账面价值的贷方差额4000万元。2×25年度，B公司全年实现净利润2000万元。A公司与B公司未发生其他内部交易。

A 公司财务总监希望注册会计师甲就 2×25 年末对 B 公司的权益法如何进行会计处理提出分析意见。

要求：针对资料，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。

【答案】

本案例中，因 B 公司当年净利润及其他综合收益增加，A 公司应按享有被投资方实现净利润、新增其他综合收益分别恢复及确认各明细项目，在此基础上恢复在备查簿登记的超额亏损。即，以持股比例享有 B 公司当年实现净利润 400 万元弥补未确认投资损失 1000 万元，并确认剩余未弥补亏损-600 万元；确认享有 B 公司其他综合收益份额 800 万元，二者合计增加对 B 公司长期股权投资账面价值 200 万元。

💡 点拨

A 公司分录示例：

借：长期股权投资——损益调整	400
——其他综合收益	800
贷：投资收益	400
其他综合收益	800
借：投资收益	1000
贷：长期股权投资——损益调整	1000

(三) 其他试题

2×21 年延考真题

(学员回忆版) A 公司于 2×20 年 12 月 31 日，以 360 万元的价格向子公司销售一批库存商品，该批产品在 A 公司的原账面价值为 240 万元，子公司尚未销售。同时，子公司以 540 万元的价格向 A 公司销售商品，A 公司计入固定资产核算，该商品在子公司的原账面价值为 500 万元。A 公司的企业所得税税率为 25%，子公司的企业所得税税率为 15%。A 公司在编制 20×0 年度合并财务报表时，按照 160 万元抵销了未实现内部交易损益，并按照 A 公司企业所得税适用税率 25% 确认了递延所得税资产 40 万元。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，判断 A 公司在合并财务报表层面的递延所得税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。

【答案】

存在不当之处。

理由：应适用相关内部交易形成的资产所属纳税主体的所得税税率，而不是 A 公司的所得税税率。因此，应分别计算各自的递延所得税。A 公司合并报表应确认递延所得税 28 万元 ($120 \times 15\% + 40 \times 25\%$)。

六、收入

2012 年真题改编

为扩大销售量，福龙汽车推出了购车赠 A 级保养服务的销售推广策略，个人消费者从福龙汽车购买乘用车的同时可获赠一张 A 级保养卡，个人消费者可凭卡在购车之日起 1 年内到福龙汽车的销售公司免费做一次 A 级保养。该 A 级保养卡也单独对外销售，销售价格为每张 3000 元。福龙汽车在销售乘用车时按照实际收取的价款确认营业收入及相应的增值税销项税额，对赠送的 A 级保养卡不单独进行会计处理，仅设立备查簿对其发放和使用情况进行登记。当个人消费者实际使用 A 级保养卡时，各销售公司将相关的保养服务成本在发生时计入当期的营业成本。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，分析福龙汽车的会计处理是否恰当，并简要说明理由。

【答案】会计处理不恰当。

理由:赠送的A级保养卡可以视为一种销售奖励,该奖励以单独销售可取得的金额3000元作为确认其公允价值的基础。在销售车辆的同时,应当将销售取得的货款在本次车辆销售与奖励之间按各自公允价值的比例进行分配,将取得的货款扣除奖励分摊的部分确认为营业收入,奖励分摊的部分确认为合同负债。获得奖励的消费者使用奖励时,应将所使用奖励相关的部分从合同负债转出确认为营业收入,相关的保养服务成本在发生时计入当期的营业成本。若消费者在1年期届满时仍未使用该奖励,应将原计入合同负债的金额在期满之日确认为营业收入。

2018年真题

A公司于20×7年12月31日向某非关联方销售了1000件产品,单位售价为1440元,单位成本为1080元。A公司于20×7年12月31日向该非关联方交付该批产品并收取了全部款项。根据合同约定,购买方有权在收到产品的30天内退货。根据历史经验,A公司预计退货率为10%。上述金额均不包含增值税。对于上述交易,A公司于20×7年12月31日确认营业收入144万元和营业成本108万元。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司的收入确认相关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)。

【答案】存在不当之处。

理由:购买方有权在收到产品的30天内退货,该销售交易属于附有销售退回条款的销售。确认收入时不应包含预期因销售退回将要退还的金额。

处理意见:A公司应在客户取得相关商品控制权时,按因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额129.6万元(即不包含预期因销售退回将退还的金额14.4万元)确认收入,按预期因销售退回将退还的金额14.4万元($1000 \times 10\% \times 1440 / 10000$)确认预计负债;同时,按预期将退回商品转让时的账面价值10.8万元($1000 \times 10\% \times 1080 / 10000$),确认为一项资产(应收退货成本),按所转让商品转让时的账面价值,扣除上述资产成本的净额97.2万元结转营业成本。

【点拨】预计负债和应收退货成本需实际发生时才可以减少应税收入和减少抵扣的成本金额,故预计负债和应收退货成本的计税基础均为0。

2019年真题

A公司20×8年初与某经销商签订销售合同,约定向该经销商以每件200元的价格(不含增值税)销售10000件某产品,该批产品彼此之间可明确区分,A公司承诺将该批产品陆续交付给该经销商。20×8年9月末,在交付7000件后,A公司与该经销商就上述合同进行了变更,A公司约定向该经销商额外销售5000件相同的产品,这5000件产品也与原合同中的产品可明确区分,其售价为每件120元(该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价)。20×8年第4季度,A公司又向该经销商交付了3000件该产品,并按照每件200元的价格确认收入。

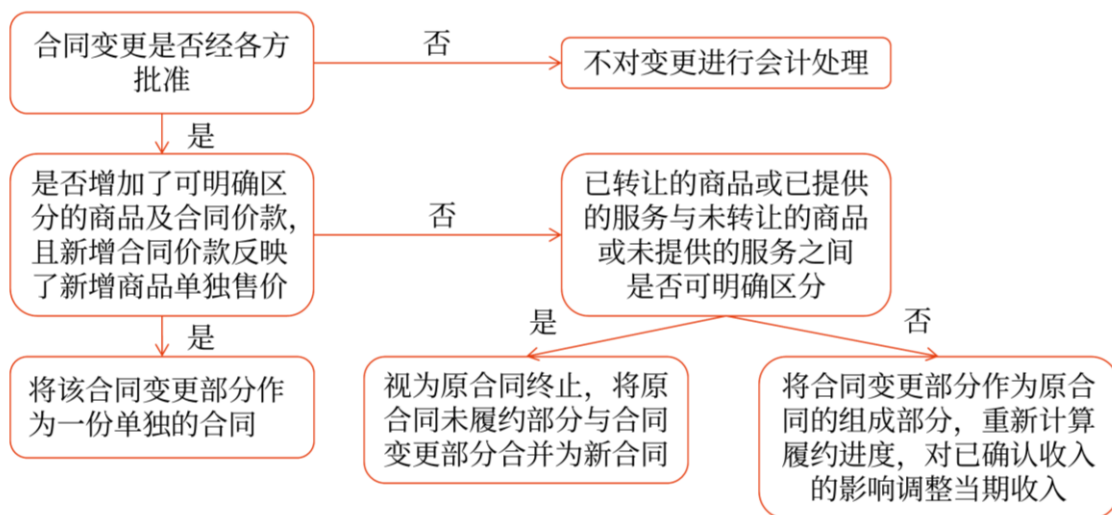
要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司与经销商相关交易的会计处理是否存在不当之处。如果存在不当之处,提出恰当的处理意见(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

【答案】

存在不当之处。

处理意见:A公司应在合同变更时,将原合同交易价格中尚未确认收入部分(60万元),和合同变更中经销商已承诺的对价金额(60万元)之和(120万元),作为新合同的交易价格,并在此基础上计算尚未交付产品的单价(150元),据此确认20×8年第4季度交付的3000件产品的收入。

【点拨】



2020 年真题

A 公司 2×19 年与某客户签订一项合同（不含增值税的合同价款为 1000 万元），按该客户的特定要求制造一台专用设备。A 公司在自己的厂区完成该设备的制造，客户无法控制在建过程中的设备。A 公司如果想把该设备出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。合同约定，客户在签订合同日支付合同价款的 10%，在 A 公司完成该专用设备主要部件制造时支付合同价款的 50%，在设备完工交付时一次性支付剩余 40% 合同价款。客户已支付的款项无需返还。如果客户单方面解约，客户需向 A 公司支付相当于合同价款 30% 的违约金。

截至 2×19 年末，A 公司已完成该专用设备主要部件制造，并按已收取的 600 万元（不含增值税）确认收入。该专用设备预计将在 2×20 年 5 月完工并交付给客户。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的收入确认相关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）。

【答案】

会计处理存在不当之处。

处理意见：该项交易不符合在某一时段内确认收入的条件，应在履约义务完成，客户取得该设备控制权时确认收入，即在 2×20 年设备完工交付给客户，客户取得该设备控制权时一次性确认全部 1000 万元收入。

2024 年专业阶段真题

甲公司是一家生产护肤品的企业，采用线下、线上多种经营方式销售护肤品，并提供线下护肤服务。2×21 年至 2×23 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

（1）2×21 年 3 月 1 日至 3 月 8 日，甲公司在电商平台上的专卖店开展为期 8 天的节日促销活动。活动期间购买甲公司护肤品的消费者可使用甲公司发放的代金券抵扣货款，并可根据规则获赠甲公司线下门店的免费护肤服务体验券，消费者可凭 1 张该体验券于 2×21 年 4 月至 12 月期间到甲公司的直营门店免费体验一次护肤服务。上述节日促销活动期内，甲公司售出护肤品 1 万件，每件价格 100 元，扣除代金券抵扣的货款 20 万元，消费者实际支付总货款 80 万元；累计赠送的免费护肤体验券为 1000 张，该护肤服务的单独售价为每次 300 元，预计体验券的使用率为 20%。

甲公司将节日促销活动期间的全部交易作为一个组合计算，折扣与该组合中的各项履约义务均相关。自 2×21 年 3 月 9 日起，护肤品销售恢复正常售价每件 100 元，截至 3 月 31 日通过电商平台售出商品 7000 件，销售总价 70 万元。

平台收取的管理费为当月护肤品销售总价（抵扣代金券之前）的 5%，平台将消费者支付的货款扣除其收取的管理费之后以银行转账的方式支付给甲公司，当月销售的款项已结清。

（2）2×21 年 7 月 1 日甲公司与乙公司签订加盟合同，授权乙公司开设甲公司品牌的护肤美容店，乙公司以银行存款一次性支付不可退还的加盟费 50 万元，预计经营期为 5 年，乙公司自行建设、开店招募

员工，甲公司为乙公司提供 5 万元的店铺装修补贴。后续甲公司为乙公司供应护肤品、提供员工培训等均单独按照市场价格收费。

要求：

（1）根据资料（1），判断甲公司在节日促销活动期间赠送消费者的护肤服务体验券是否构成单项履约义务，并说明理由；如构成单项履约义务，计算应分摊至护肤体验券的交易价款；如不构成单项履约义务，说明相关会计处理方法。

（2）根据资料（1），分别计算甲公司 2×21 年 3 月应确认的销售收入和应支付的平台管理费金额。

（3）根据资料（2），判断甲公司收取的加盟费应在一段时间内确认收入还是在某一时点确认收入，并说明理由；判断支付给加盟商的装修补贴款是否应计入销售费用，并说明理由。

【答案】

（1）构成单项履约义务。

理由：免费护肤服务仅活动期间购买商品的消费者才能享有，该额外购买选择权属于重大权利，构成单项履约义务。

分配至该履约义务的交易价格 = $0.1 \times 300 \times 20\% \div (0.1 \times 300 \times 20\% + 100) \times 80 = 4.53$ （万元）。

（2）2×21 年 3 月应确认的销售收入 = $80 - 4.53 + 70 = 145.47$ （万元）

2×21 年 3 月应支付的平台管理费 = $(80 + 20 + 70) \times 5\% = 8.5$ （万元）。

（3）应在一段时间内确认收入。

理由：加盟即授权使用甲公司品牌（属于授予知识产权许可），甲公司后续开展经营活动（如持续维护和提升品牌价值，保证产品的品质、改进产品功效等方面），会对客户使用甲公司品牌具有重大影响。

不应计入销售费用。

理由：加盟商是企业的客户，企业支付给加盟商的装修补贴并没有取得能够单独识别的商品或服务，因此应冲减交易价格而非计入销售费用。

2025 年专业阶段真题

甲公司作为一家软件开发公司，该公司 2×24 年度发生的有关交易或事项如下：

（1）2×24 年 1 月 5 日，甲公司与乙公司签订总价款为 100 万元的定制化软件开发服务合同。合同签订日，乙公司通过银行转账支付 30% 的价款，剩余 70% 将于软件交付验收合格之日支付。如果乙公司单方面解除合同，则应支付总价款的 30% 作为违约金。截至 2×24 年 12 月 31 日，甲公司通过银行转账支付已发生的软件开发成本 40 万元，预计合同总成本 80 万元。2×25 年 10 月 31 日，软件开发完毕交付乙公司完成验收。

（2）2×24 年 6 月 30 日，甲公司与丙公司签订授权许可合同，甲公司将自己开发的在线 AI 智能翻译平台授权丙公司使用，使用期限 2 年，合同总价款 60 万元，于合同签订日一次性通过银行转账支付。甲公司负责平台的维护和数据资料的更新。2 年到期后，丙公司可以每年 20 万元的价格逐年续期，除续期外，新签合同没有价格优惠。甲公司合理预计原合同到期后丙公司将续期 2 年。

（3）甲公司销售人员的工资中包含根据其签订合同的金额计算的佣金，定制化软件开发合同的佣金为合同价款的 1%，AI 智能翻译平台授权许可合同的佣金为新合同价款的 10%，续期不再有佣金。佣金于相关合同签订当月一次性通过银行转账支付给相关销售人员。

其他资料：

（1）上述各项合同均满足合同成立的条件，不考虑合同中的融资成分。

（2）定制化软件开发服务不满足“客户在企业履约过程中取得并消耗企业履约带来的经济利益”以及“客户能够控制企业履约过程中的在建商品”的条件。

（3）本题不考虑税费及其他因素。

要求：

（1）根据资料（1），判断甲公司的定制化软件开发服务是否符合“企业履约过程中所产出的商品具有

不可替代用途,且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的条件,说明理由;编制甲公司2×24年度的相关会计分录。

(2)根据资料(2),计算甲公司2×24年度应确认的收入金额,编制甲公司2×24年度的相关会计分录。

(3)根据资料(1)至(3),计算甲公司2×24年度支付给员工的佣金,编制甲公司2×24年度与佣金相关的会计分录。

【答案】

(1)不符合。理由:甲公司与乙公司签订的合同是定制化软件开发服务合同,具有不可替代用途,如果乙公司单方面解除合同,仅需支付总价款的30%作为违约金,不满足“在整个合同期内有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其成本和合理利润的款项”这个条件。2×24年度的相关会计分录如下:

借:银行存款	30
贷:合同负债	30
借:合同履约成本	40
贷:银行存款	40

(2)甲公司2×24年度应确认的收入金额= $(60+20 \times 2) / 4 \times 6 / 12 = 12.5$ (万元)。

2×24年度的相关会计分录如下:

借:银行存款	60
贷:合同负债	60
借:合同负债	12.5
贷:主营业务收入	12.5

(3)甲公司2×24年度支付给员工的佣金= $100 \times 1\% + 60 \times 10\% = 7$ (万元)。

借:合同取得成本	7
贷:应付职工薪酬	7
借:应付职工薪酬	7
贷:银行存款	7
借:销售费用	$0.75 (60 \times 10\% \div 4 \times 6 / 12)$
贷:合同取得成本	0.75

2019年真题(学员回忆版)

A公司的全资子公司丙公司从事零售行业,2×18年初向客户销售5000张储值卡,每张卡的面值为200元,总额为100万元。客户可在丙公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验,丙公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额5%(即5万元)的部分不会被消费。截至2×18年12月31日,客户使用该储值卡消费的金额为40万元,丙公司按照该金额确认收入。

要求:针对资料,假定不考虑增值税等其他条件,判断丙公司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。

【答案】

存在不当之处。

处理意见:丙公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为5万元,该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。因此,丙公司在2×18年销售的储值卡应当确认的收入= $40 + 5 \times 40 / 95 = 42.11$ (万元)。

2022年真题(学员回忆版)

2×21年12月,A公司向某非关联企业D公司销售设备,同时提供云数据存储服务。其中,设备价款为250万元,云数据存储服务费24万元/年,相关金额均反映了各自的公允价值。D公司共购买三年的云数据存储服务,该设备与云数据存储服务不具有高度关联性。2×21年12月31日,A公司已取得全部款项322万元($250 + 24 \times 3$),并全额确认为收入。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出A公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：该设备与云数据存储服务不具有高度关联性，因此应作为两项履约义务。其中，销售设备应在2×21年确认收入250万元，由于A公司在未来三年还需提供相关的云数据存储服务，应在2×22年至2×24年每年确认云数据存储服务收入24万元。

例题 上交所会计监管动态（2026年第2期）

A公司是一家大型设备供应商，20×3年1月，A公司与客户签订项目建设合同，该项目包括设备交付、运输、安装、调试等步骤。由于相关设备的安装调试工作较为复杂，且可能对已交付设备进行定制化的重大修改，A公司将设备交付和安装调试服务合并作为单项履约义务，该履约义务不满足时段法确认收入的条件，A公司按照时点法确认收入。

20×3年2月，A公司将相关设备运抵客户现场，但由于客户自身原因，设备暂不具备测试条件，A公司未能进行安装调试。根据合同约定，因客户原因未能在设备运达客户指定地点6个月内完成安装调试的，视为验收合格；此后客户如需公司安装调试，应提出书面要求，双方另行协商确定具体日期。截至20×3年底，安装调试工作仍未完成，但客户已支付了货款。20×4年5月，公司实际完成安装调试，安装调试成本占合同总成本的比例较高。A公司认为，根据合同中的“视同验收”条款，可以在20×3年度确认相关收入。

问题：在实际未完成调试工作的情况下，A公司能否根据前述“视同验收”条款确认收入？

【答案】

对于A公司在安装调试工作尚未完成的情况下能否根据“视同验收”条款确认收入，应结合相关法规规定、司法实践情况，判断“视同验收”条款是否具有法律效力；以及客户在A公司未履行安装调试义务的情况下客户全额付款是否符合以往惯例、是否具有商业合理性，A公司未能开展调试工作的原因。会计处理方面，对于属于在某一时刻履行的履约义务，A公司应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。考虑到设备安装调试成本占合同总成本的比例较高，安装调试可能是影响客户能否获得商品全部经济利益流入的重要环节，未安装调试可能表明相关履约义务尚未完成。

因此基于本案例背景和条件，A公司不应简单以合同约定“视同验收”条款为由在20×3年确认收入。A公司应根据合同条款及交易实质、结合前述收入准则规定的五个迹象，综合判断商品控制权是否已经转移给客户，从而合理确定收入确认时点。

例题 上交所会计监管动态（2026年第2期）

A公司主营业务包括甲产品的研发、生产与销售。为快速开拓市场，20×4年A公司与一家拥有行业资源的服务机构B公司签订推广合同。具体而言，A公司向B公司支付佣金（类似项目推介费），B公司为A公司发掘潜在客户，最终由A公司直接与终端客户签订销售合同。20×4年，B公司按照合同约定向A公司提供了市场调研、路演组织及项目推介等服务，A公司确认了与终端客户发生的销售收入。会计处理上，A公司将支付给B公司的佣金全部计入当期销售费用。

问题：A公司的上述会计处理是否恰当？

【分析】A公司首先应判断向B公司支付的佣金是否属于为取得合同发生的增量成本。对于无论A公司是否最终与终端客户签订合同，A公司均需向B公司支付的相关佣金，如B公司为A公司定期举办的市场调研、路演服务等活动发生的支出，此类支出不属于为取得合同发生的增量成本，A公司应当于上述支出发生时直接将其计入当期损益。对于因签订合同而需要额外发生的支出，如A公司未与终端客户签约则无需向B公司支付的佣金，此类支出属于为取得合同发生的增量成本，A公司应将其确认为合同取得成本。如果该合同取得成本摊销期限超过一年，则A公司应根据收入准则相关规定，采用与相关商品（或服务）收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

六、收入

例题 北交所会计案例（2025年第3期）

C公司主营业务为算力租赁业务。2×24年，D公司与C公司签订《智算中心设备采购合同》，委托C公司为其开展智算中心建设所需设备采购相关工作，C公司所交付的算力设备应确保可以满足D公司项目研发所需的推理与训练功能。采购合同总金额1亿元，主要涵盖智算中心相关硬件设备、软件系统，以及智算中心整体安装部署相关费用。2×24年12月初，C公司已向D公司交付了部分智算中心设备并完成安装，涉及合同金额4000万元，D公司于12月末对已交付设备进行了验收。

要求：

- （1）智算中心设备采购业务整体是否应识别为一项履约义务？
- （2）C公司应以“时点法”还是“时段法”确认智算中心设备采购相关业务收入？

【答案】

本案例中，在C公司为交付设备主要责任人的情况下，其应当结合D公司采购目的、智算中心最终需实现的功能、安装部署活动复杂程度及可获取难易程度等有关事实进行判断，其向D公司所提供的设备采购服务整体是否应识别为一项履约义务。若仅在C公司对智算中心相关设备、系统进行重大整合并安装部署于D公司，即交付完整智算中心时，才能实现D公司项目研发所需的推理与训练功能，且D公司需对C公司所交付设备功能实现情况进行实质性验收，则倾向于将有关设备采购合同整体识别为一项履约义务。

在收入确认时点方面，C公司应进一步考虑有关合同中是否附有“合格收款权”相关约定，以及D公司能否控制智算中心的建设过程。若D公司仅在C公司交付完整智算中心后才能实现其预定用途，如无其他相反证据，倾向于认为C公司应在合同全部履行完毕后一次性确认相关收入。

【点拨】

第一步：采用一项履约义务而非多项履约义务的判断。

（1）智算中心设备采购业务整体识别为一项履约义务的核心是C公司提供的硬件、软件、安装部署服务，是“不可明确区分”的整体。（2）D公司采购的核心需求是“满足智算中心推理与训练功能”，单独的硬件设备、孤立的软件系统，或单独的安装服务，都无法实现这一核心目的。只有C公司完成设备整合、软件适配、整体安装部署后，智算中心才能投入使用。

（3）智算中心的安装部署并非简单的“组装”，而是需要结合硬件兼容性、软件适配性、算力功能调试等复杂活动，这类活动具有高度专业性，且与硬件、软件深度绑定，无法单独拆分获取。

（4）D公司的验收是针对“设备功能实现情况”的实质性验收，而非对单个硬件或软件的单独验收，进一步说明合同承诺的是“完整可用的智算中心相关服务”，而非单项商品或服务。

综上，C公司提供的硬件采购、软件供应、安装部署服务，应整体识别为一项履约义务。

第二步：采用“时点法”而非“时段法”。对照时段法三个条件，逐一排除：

（1）C公司交付部分设备并安装后，智算中心尚未整体完工，D公司无法使用该部分设备实现推理与训练功能，未取得实质经济利益；不满足“客户同时取得并消耗经济利益”。

（2）智算中心建设过程中，未完工的设备和系统仍处于C公司的整合、调试阶段，D公司无法主导该部分资产的使用或处置，不具备控制权；不满足“客户控制在建商品”。

（3）案例中未提及合同约定C公司有权就已完成的4000万元履约部分单独收款，且已交付设备需结合后续整体完工才能实现价值，并非“无替代用途”；不满足“无替代用途+合格收款权”。

因此，C公司应采用时点法确认收入——只有在智算中心整体交付、D公司完成整体验收，且取得相关商品控制权时，一次性确认全部1亿元收入，而非对已交付的4000万元提前确认收入。

例题 北交所会计案例（2025年第3期）

C公司为制药企业，受托为X公司、Y公司生产甲原料药，签订框架协议。协议约定X公司、Y公司分别分批向C公司累计采购甲原料药3000公斤、1000公

斤，单价 20 万元/公斤，付款方式为每次采购预付 60% 货款，款到发货，剩余 40% 余款于验收通过后三个月内支付完成。2×23 年 1 月，C 公司向 X 公司、Y 公司分别发货 1000 公斤、200 公斤，共计收到 1200 公斤原料药 60% 货款合计 1.44 亿元，在根据订单要求将货品运送到指定地点并经过客户验收后确认收入 2.4 亿元，应收账款 9600 万元。2×24 年 1 月，上述应收账款仍未收回。由于新药上市，甲原料药需求大幅下降，市场发生了不可预期的变化。

C 公司为尽快完成采购框架协议，减少坏账与库存产成品减值损失，与 X 公司、Y 公司签订了补充协议，约定：

（1）价格调整。就 C 公司已发货的甲原料药 1200 公斤，单价降低至原框架协议项下原单价的 60%，即以预付货款作为全部货款。尚未发货的甲原料药成品单价降低至 10 万元/公斤。

（2）数量安排。Y 公司将其持有的尚未使用的全部 70 公斤甲原料药退还给 C 公司，并解除原框架协议项下的共计 800 公斤的采购义务。由 X 公司采购 Y 公司退回以及解除的原料药，即剩余采购义务为 2870 公斤。C 公司认为，签订补充协议是基于市场因素进行的销售调整，而非源于对方的还款能力，所以将所有调整事项均作为合同变更进行会计处理。

要求：C 公司与 X 公司、Y 公司的补充协议属于合同变更还是债务重组？

【答案】

本案例中，C 公司已发货的 1200 公斤甲原料药，将货品运送到指定地点并完成验收后，相关履约义务已经完成，后续与客户就已确认的应收账款重新协商还款金额的部分，系履约活动之外的原因导致，应适用债务重组的相关规定。Y 公司退货的 70 公斤甲原料药，应作为销售退回调整收入金额。X 公司剩余采购义务 2870 公斤甲原料药的价格调整，属于尚未履约部分的价格调整，C 公司应基于新的合同对价确认收入和应收账款。

【点拨】企业应当区分交易价格的变动是属于可变对价、合同变更还是债务重组。

项目	内容	说明
可变对价	合同中约定的对价金额是可变的，不涉及对原合同的后续变更。如折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等	例如，合同约定由于产品质量问题导致的折扣、折让，这种付款金额的变化就属于可变对价
合同变更	经合同各方批准对原合同范围或价格（或两者）作出的变更，即 <u>在合同订立时，约定的金额是固定的</u> ，后由于某种原因导致双方对原合同范围或价格进行变更	（1）如果合同履约义务未履行完毕，则应考虑作为合同变更，同时注意和可变对价的区分 （2）如果合同履行完毕后，企业与客户重新协商调减已转让商品的对价的，企业应首先判断应收账款的信用减值损失是否已充分计提，并基于调减对价的具体原因和安排，判断应收账款的减少应作为合同变更还是债务重组进行会计处理 <u>（2026 年新增）</u>
债务重组	原合同履约义务完毕，合同双方对付款金额、时间等结算条款的变化（非产品质量因素导致）	

例题 A 公司生产的某产品属于紧俏商品，一直供不应求。2×25 年 12 月 31 日，A 公司与非关联的庚公司签署协议，庚公司向 A 公司支付 100 万元，获得该产品专用生产线一年的优先供货权。即如果庚公司下单，A 公司必须保证该生产线生产的产品用来向庚公司供货；如果庚公司没有下单，该产品生产线可以将生产的产品向其他客户交付。A 公司已于当日收到该款项，并计入营业收入。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：A 公司取得的该款项相当于无需退回的初始费。由于庚公司的预付款只是取得了一项优先供货权，不是与 A 公司特定商品的销售业务相关，故应作为未来将要转让的商品的预收款，确认为合同负债，在未来转让商品时确认收入。

【点拨】如果 A 公司能够合理估计该客户在未来一年内的预计采购量及其在各月之间的分布，则上述预收款应根据每月的预计采购量比例在各月之间分摊确认为收入；只有在确实无法合理确定各月采购量时，才可以接受按月直线法分摊的方式。

例题

2×25 年末 A 公司向 B 公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2000 万元。双方约定，B 公司在 5 年后有权要求 A 公司以 500 万元的价格回购该设备。A 公司预计该设备在回购时的市场价值将远高于 500 万元。A 公司将收到的 2000 万元作为金融负债，售价与回购价的差额 1500 万元在 5 年的回购期内分期均匀确认为租金收入。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司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）。

【答案】

存在不当之处。

处理意见：A 公司应客户要求回购，但 B 公司不具备要求回购的重大经济动因（约定回购价显著低于预计回购时市场公允价值），A 公司应按照附有销售退回条款的销售处理。

A 公司对预计负债的计量，要考虑 B 公司实际要求回购的可能性，而不是按照届时需要支付金额 100% 的现值确认。因为预计负债不是金融负债，其计量应当将概率纳入考虑。

【点拨】

类别	业务类型	会计处理
(1) 企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业拥有回购选择权	回购价格 < 原售价	按租赁准则处理。在收到客户款项时确认金融负债（其他应付款等），并将售价与回购价的差额在回购期间内确认为租金收入
	回购价格 ≥ 原售价	按融资借款处理。在收到客户款项时确认金融负债（其他应付款等），并将该款项与回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用。企业到期未行使回购权利的，应当终止确认金融负债，同时确认收入
(2) 当客户要求时，企业有义务回购该商品	在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。当回购价格明显高于该资产回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因（重大经济利益的驱动）	
	客户具有行使该要求权重大经济动因	比较回购价格与原售价，按照上述（1）的情形处理，作为租赁交易或融资交易
	客户不具有行使该要求权重大经济动因	作为附有销售退回条款的销售交易处理

七、政府补助

2014 年真题改编

A 公司于 20×3 年 1 月开工建设某环保工程项目。20×3 年 4 月 A 公司收到政府拨付的 400 万元财政拨款，确认为“递延收益”，并专项用于该环保工程项目建设。上述环保工程项目

于20×3年12月31日完工并投入使用。A公司预计该环保工程形成固定资产的使用年限为10年,采用直线法计提折旧。20×3年12月31日,A公司按10年的年限于20×3年摊销上述“递延收益”40万元,并在其他收益中相应确认了与该固定资产相关的政府补助收入40万元。A公司对此类政府补助采用总额法核算。

要求:针对资料,判断A公司的会计处理是否恰当。如不恰当,提出恰当的处理意见。

【答案】

A公司的会计处理不恰当。

处理意见:A公司获得的政府补助属于与资产相关的政府补助,应自长期资产可供使用时起,按照长期资产的预计使用期限,将获取的政府补助(递延收益)平均分摊转入当期损益。由于20×3年12月31日该环保工程才达到预定可使用状态,因此不应当按20×3年全年计算摊销递延收益,应从20×4年开始摊销。

2020年真题(学员回忆版)

A公司20×9年度收到一项政府补助100万元,并计入其他收益,该补助的主要目的是为了A公司因研发目的购买的一项无形资产。A公司购买的该无形资产总额300万元,预计使用年限10年,每年摊销30万元,A公司在企业所得税中将100万元政府补助款作为不征税收入,并将无形资产摊销的30万元在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。A公司对此类政府补助采用总额法核算。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,判断A公司的会计处理和税务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。

【答案】

会计处理存在不当之处。

处理意见:与资产相关的政府补助在总额法下取得时应先计入递延收益,摊销时转入当期损益。

税务处理存在不当之处。

处理意见:不征税收入用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。因此无形资产摊销的30万元中的10万元不得在计算应纳税所得额时扣除。

例题

A公司2×24年12月采用分期付款方式,购入一台总价600万元,使用寿命5年,不需要安装的环保设备,A公司采用直线法计提折旧。根据合同约定,2×25年A公司应支付200万元;2×26年至2029年,每年支付100万元。由于资金紧张,2×25年A公司实际仅支付100万元,并承诺2×26年支付200万元。2×25年1月,A公司收到购置上述环保设备的政府补贴款60万元,将其确认为递延收益。2×25年,该设备发生减值损失50万元。A公司根据实际付款进度将递延收益中的10万元摊销计入2×25年度其他收益。A公司对政府补助采用总额法核算。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,判断A公司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)。

【答案】

会计处理存在不当之处。

处理意见:政府补助会计处理核心是实现政府补助与作为补助对象的各项费用和成本在利润表中的恰当配比。因此,递延收益结转其他收益的依据是权责发生制口径的成本费用发生额,而不是收付实现制口径。A公司与资产相关的政府补助,应按资产剩余使用寿命分摊计入损益。A公司收到的60万元补贴款应自2×25年开始分5年计入各年损益,2×25年摊销计入其他收益的金额为12万元。

【点拨】长期资产在持有期间发生减值损失,递延收益的摊销仍保持不变,不受减值因素的影响。

例题

H公司和E公司均为A公司的全资子公司。2×25年12月,H公司将一台账面价值为500万元的环保设备以市场价值600万元转让给E公司,H公司于当月取得该转让价款。H公司于2×22年购得该使用期限为10年的环保设备,并于当年取得政府补助,H公司对该类政府补助采用总额法核算。截至

2×25 年 12 月, 该递延收益尚有 200 万元余额。政府补助相关文件显示, 如 H 公司将该环保设备处置给 A 公司集团内的其他子公司, 则该政府补助款无须归还。H 公司认为, 由于补助款无须归还, 因此 H 公司个别报表层面该递延收益余额无须进行会计处理, 但 A 公司合并报表层面应确认为当期损益。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 判断相关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)。

【答案】

A 公司和 H 公司的会计处理均存在不当之处。

处理意见: H 公司个别财务报表, 应将该递延收益余额转入当期损益。A 公司合并财务报表, 将该项补助还原为与资产相关的政府补助, 并在资产的剩余折旧年限内摊销该项递延收益, 转入各年度的合并报表层面其他收益。

八、租赁

2024 年真题(学员回忆版)

2×23 年 1 月 1 日, A 公司向某机场租入固定商铺用于商品销售, 当日起租, 租期 5 年, 前 3 个月免租金, 之后每月固定租金 10 万元, 并按销售额的 20% 计算变动租金。机场在第 3 年末可选择提前终止租赁合同。2×23 年 3 月 31 日装修完成, A 公司发生装修支出 30 万元。2×23 年 4 月 1 日该商铺开始营业。A 公司评估机场有可能在第 3 年末终止租赁, 预计届时累计销售额将达 5000 万元。

2×23 年 4 月 1 日, A 公司以 33 个月的固定租金 330 万元(10×33)与预计变动租金 1000 万元(5000×20%)之和 1330 万元计算租赁付款额, 以此为基础计量并确认租赁负债, 并以所计量的租赁负债和发生的装修支出的合计金额作为使用权资产的初始成本。A 公司自该日起对使用权资产按直线法计提折旧。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 A 公司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)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见: A 公司 2×23 年 1 月 1 日已获得对商铺使用权的控制, 因此租赁期开始日为 2×23 年 1 月 1 日, 应在该日确认使用权资产和租赁负债。只有出租人有权终止租赁的, 租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间, 即 5 年。基于销售额 20% 计算的可变租赁付款额既非取决于指数或比率的可变租赁付款额, 也非实质固定付款额, 不应纳入租赁负债的初始计量中, 而应当在实际发生时计入当期损益。A 公司发生的装修支出不属于使用权资产, 应当计入长期待摊费用(或当期损益)。A 公司应当自 2×23 年 1 月 1 日(租赁期开始日)起对使用权资产计提折旧。

💡 点拨

不可撤销期间

仅单方有权	承租人有权终止租赁	如果只有承租人有权终止租赁, 则在确定租赁期时, 企业应将该项权利视为承租人可行使的终止租赁选择权予以考虑
	出租人有权终止租赁	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

2025 年真题(学员回忆版)

2×24 年 3 月, A 公司设立子公司 S6 公司, 专门从事云服务及算力设备的生产、销售和服务等业务, 2×24 年度, S6 公司已生产并实现算力设备销售收入 3 亿元。2×25 年度, S6 公司拟开拓算力服务市场, 计划以如下两种交易模式向客户提供服务:

模式一：S6 公司在客户的机房内用算力设备组网搭建算力中心，专供该客户使用，合同期 10 年或以上。算力中心建成并经客户验收后投入使用，验收合格后合同期才能开始。使用期内客户自行操作设备处理数据，S6 公司需提供必要的维保服务，确保算力中心正常运转。为保证客户数据安全，S6 公司不能用其他设备替换这些专用设备，如设备损坏需要更换，需经客户批准并在其监督下实施更换。S6 公司每月根据客户算力资源使用量、约定的计费单价，向客户收取算力服务费，每台设备最低收费 20 万元/年。合同期内，S6 公司拥有设备的所有权，合同期满，客户可以 100 元价格购买全部设备。S6 公司提供的维保服务是标准化的，市场上有多家供应商提供类似服务，有可观察的报价。

模式二：S6 公司在自有的机房内用算力设备组网搭建算力中心，向客户提供算力资源服务，客户使用算力资源自行处理数据，S6 公司根据算力资源实际使用量、约定的计费单价，向客户收取算力服务费。S6 公司可根据客户的实际需求调配算力资源。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，分别就 A 公司子公司 S6 公司两种模式下算力服务业务的以下会计处理事项，逐项提出具体分析意见：

- (1) 是否为租赁或包含租赁？
- (2) 如为租赁或包含租赁，是否属于生产商或经销商出租人的融资租赁？
- (3) 应如何确认该业务的收入？

【答案】

针对模式一：

- (1) 是否为租赁或包含租赁

拟签订的合同具备以下特征：约定有明确的、不少于 10 年的使用期；明确指定了供客户专门使用的、物理上可区分的设备，且 S6 公司没有实质性替换权；客户自行使用设备处理数据并获取几乎全部经济利益。基于上述三个特征，该合同应包含租赁。

- (2) 如为租赁或包含租赁，是否属于生产商或经销商出租人的融资租赁

租赁开始日可合理判断租赁期满承租方（即客户）将取得租赁资产的所有权，该租赁属于融资租赁。S6 公司同时在生产和销售该类设备，可以为客户提供购买或租赁其产品的选择，因此该租赁属于生产商或经销商出租人的融资租赁。

- (3) 应如何确认该业务的收入

S6 公司提供的维保服务是标准化的，有多家供应商且有可观察报价，不具备租赁要素，且与合同中的租赁部分不存在高度依赖或关联关系，属于合同中的非租赁部分。S6 公司作为出租人应拆分合同中的租赁部分和非租赁部分，按可观察单独价格比例将合同对价分摊到这两个部分。

合同中的租赁部分，合同期即为租赁期，以每台设备最低服务费 20 万元/年分摊至租赁部分的金额为基础，确定租赁收款额。S6 公司应以租赁期开始日（即算力中心验收合格后开始使用的日期）租赁收款额按市场利率折现的现值与租赁资产公允价值孰低确认销售收入，并相应确认应收融资租赁收款额，同时按租赁资产的账面价值确认销售成本。S6 公司应按租赁收款额和应收融资租赁收款额确定租赁内含利率，并据此确认以后各年度的利息收入。

合同中的非租赁部分即维保服务，客户在公司履约的同时即取得并消耗履约所带来的经济利益，属于在某一时间段内履行的履约义务，应按履约进度确认收入。

每年收取的服务费超过最低服务费的部分应分摊至租赁部分和非租赁部分；分摊至租赁部分的为可变租金，分摊至非租赁部分的为维保服务的可变对价，均在可变部分实际发生时确认收入。

针对模式二：

- (1) 是否为租赁或包含租赁

S6 公司通常不会为某一客户指定特定的设备；客户通常也不能占用某一设备的全部产能，其使用的算力资源在物理上不可区分；S6 公司可以在算力中心的算力资源范围内根据客户及自身需求调配算力资源，具有实质性替换权。因此，不存在已识别资产，模式二不包含租赁。

- (2) 如为租赁或包含租赁，是否属于生产商或经销商出租人的融资租赁

不适用。

（3）应如何确认该业务的收入

S6公司的履约义务是向客户提供算力资源，客户在公司履约的同时即取得并消耗履约所带来的经济利益，属于在某一时段内履行的履约义务，应按履约进度确认收入。S6公司的产出（即客户的算力资源使用量或使用时间）容易计量且能够客观反映履约进度，应按产出法计量履约进度并相应确认收入。

2022年真题（学员回忆版）

A公司向D公司租赁一台生产用机器设备，租赁期5年，租赁期开始日为2×21年12月1日，第3年末双方均有权选择不续期，且预计选择不续期对双方影响不重大。租赁合同约定，A公司每年需要向D公司支付固定租金100万元；此外还需要根据当年产量支付浮动租金每件100元，如果当年产量不足1万件，则按照1万件支付租金。A公司12月产量为15000件，向D公司支付了250万元（100+100×15000/10000）租金。A公司按照租赁期5年，每年付款额100万元，计量租赁负债和使用权资产。当年支付的250万元租金，在现金流量表中作为经营活动现金流出。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出A公司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）。

【答案】存在不当之处。

处理意见：第3年末双方均有权选择不续期，且预计选择不续期对双方影响不重大，则该租赁不再可强制执行，说明租赁期限为3年。当年产量不足1万件，则按照1万件支付租金，说明产量1万件，每件100元，合计100万元属于实质固定租金。因此，A公司应以每年固定支付的200万元租金，计量租赁负债和使用权资产；支付产量超过1万件，每件100元的租金，属于可变租赁付款额，支付时直接计入当期损益。A公司当年支付的250万元租金，在现金流量表中200万元属于固定租金，支付时作为筹资活动现金流出，50万元属于可变租赁付款额，支付时作为经营活动现金流出。

💡 点拨1

企业应当将偿还租赁负债本金和利息所支付的现金，以及支付的预付租金和租赁保证金计入筹资活动现金流出。

💡 点拨2

如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额不重大，则该租赁不再可强制执行。

2024年专业阶段真题（学员回忆版）

2×23年1月1日，甲公司与丙公司签订租赁合同，甲公司租入一间商铺开设直营门店，合同到期日为2×27年12月31日，租金于每年末支付。当日，甲公司的增量借款年利率为6%。双方约定自2×23年1月1日起，甲公司可以开始进场装修，装修期间不收取租金，甲公司装修店铺花费10万元，以银行存款支付。根据租赁合同约定，自2×23年3月1日起，租金按照每月20万元或年实际营业收入的20%孰高确定；自2×25年1月1日起的租金将按照每月25万元或年实际营业收入的25%孰高确定，甲公司可以选择于2×25年12月31日提前终止合同。

根据过往经验，新开设店铺大约需要2至3年的时间培育周边客户的粘性，之后进入增长盈利阶段，出租方要求提高租金属于市场惯例，符合甲公司的经营预期。

2×23年，该门店实现营业收入600万元，预计后续年度的营业收入分别为800万元、1000万元、1300万元和1600万元。

要求：

（1）根据资料，判断甲公司租赁安排的租赁期开始日和租赁期，并就租赁期的判断说明理由。

（2）根据资料，说明装修支出应如何进行会计处理；计算甲公司初始确认的租赁负债和使用权资产的金额。

【答案】

（1）租赁期开始日：2×23年1月1日。

租赁期：5 年。

理由：根据甲公司过往的经验，合理预期店铺的经营周期长于 3 年，2×25 年开始的租金提高也符合甲公司的经营预期，因此预计甲公司不会选择于 2×25 年 12 月 31 日提前终止租赁。

(2) 装修支出应确认为长期待摊费用，并在预计受益期限内摊销。租赁负债和使用权资产=

$20 \times 10 \times 0.9434 + 20 \times 12 \times 0.8900 + 25 \times 12 \times 0.8396 + 25 \times 12 \times 0.7921 + 25 \times 12 \times 0.7473 = 1115.98$ （万元）。

例题（深交所会计监管动态 2026 年第 1 期）

A 公司与供应方就使用 60 个机柜签署了为期三年的合同，将相关机柜用于放置其自有设备，按季度向供应方支付固定费用，包括但不限于安装调试费、机柜租用费、电费、安保费等。供应方按约定提供机柜设施，保障机房场所安全，为 A 公司的设备安装、联网调试、现场系统维护等工作提供必要的协助和配合。A 公司进入供应方机房开展设备安装、调试、维护等工作时，应当服从机房值班人员管理。由于设备安装需要考虑机架电源供给、线路铺设等情况，未经双方同意，任何一方无权擅自挪动设备位置。考虑到上述合同未约定 A 公司所使用机柜的具体编号和位置，A 公司将使用机柜作为购买服务进行会计处理。

问题：A 公司与供应方签署的合同是否包含机柜租赁？

【分析】本案例中，A 公司在三年期限内可以使用供应方提供的机柜，识别是否为租赁，需要判断其向供应方租用的机柜是否为己识别的资产。虽然合同未明确指定机柜编号，由于 A 公司已经实际开始使用机柜，应判断供应方对这些已经交付 A 公司使用的机柜是否具有实质性替换权，包括考虑供应方替换其机柜的实际能力及成本效益情况等因素。由于合同约定任意一方无权擅自变更设备位置，供应方单方面更换机柜在操作上不具备现实可行性。当供应方不具备实质性替换权时，机柜为一项已识别资产，在满足其他条件的情况下，应将其作为一项租赁业务进行会计处理。

例题（深交所会计监管动态 2026 年第 1 期）

B 公司运营一家综合性医院，向出租方租赁一台医疗设备。租赁合同约定，租赁期限为 10 年，涵盖该设备的可使用年限；出租方负责将设备运送至 B 公司指定医院并负责安装、调试及设备使用培训，B 公司应当正确使用设备并给予必要的维护保养；租金支付方式为，B 公司使用该设备每实施一人次治疗，应向出租方支付设备租赁费用 30 元。B 公司结合市场调研预测该设备保底治疗次数为 3 万人次/年。截至目前，设备运行接近一年，B 公司使用该设备实际治疗人次约为 5 万人，年支付租金约为 150 万元。

问题：B 公司如何就设备租赁合同的可变租赁付款额计量租赁负债？

【分析】本案例中，B 公司基于每年实际使用设备治疗人次数向出租方支付租金，付款额设定为可变租赁付款额。首先，判断该项可变租赁付款额是否包含实质固定付款额。虽然 B 公司基于市场调研估计出保底治疗人次，但该业务量仍是基于租赁资产未来使用情况的预测数，并非与未来使用无关、实质上无法避免的付款额。实质固定付款额是指形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额，故该租赁合同不包含实质固定付款额。其次，判断该项可变租赁付款额是否为取决于指数或比率的可变租赁付款额。由于其基于租赁设备未来使用情况，并非挂钩市场比率或指数变化，因此不纳入租赁负债。

综上，在假定不考虑其他因素的情况下，案例中租赁负债的初始计量金额为 0。

🔗 直击考情

2025 年专业阶段真题考察了融资租出变更情况下的会计处理。由于该知识点未纳入基础班讲义，因此案例班先讲解该内容，再讲解 2025 年专业阶段真题。

1. 融资租赁变更的会计处理

(1) 融资租赁变更作为一项单独租赁进行处理

融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理：

- ① 该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；
- ② 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

【案例】 承租人就某套机器设备与出租人签订了一项为期 5 年的租赁合同, 构成融资租赁。在第 2 年年初, 承租人和出租人同意对原租赁进行修改, 再增加 1 套机器设备用于租赁, 租赁期也为 5 年。扩租的设备从第 2 年第二季度末时可供承租人使用。租赁总对价的增加额与新增的该套机器设备的当前出租市价扣减相关折扣相当。其中, 折扣反映了出租人节约的成本, 即若将同样设备租赁给新租户出租人发生的成本, 如营销成本等。

【分析】 此情况下, 该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围, 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当, 应将该变更作为一项新的租赁。

(2) 融资租赁变更未作为一项单独租赁进行处理

①变更分类为经营租赁

条件	如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理, 且满足“假如变更在 <u>租赁开始日</u> 生效, 该租赁会被分类为经营租赁”条件
会计处理	出租人应当自 <u>租赁变更生效日</u> 开始将其作为一项新租赁进行会计处理, 并以 <u>租赁变更生效日前的租赁投资净额</u> 作为租赁资产的账面价值

【教材案例】 承租人就某套机器设备与出租人签订了一项为期 5 年的租赁, 构成融资租赁。合同规定, 每年末承租人向出租人支付租金 10000 元, 租赁期开始日, 出租资产公允价值为 37908 元。按照公式 $10000 \times (P/A, r, 5) = 37908$, 计算得出租赁内含利率 10%, 租赁收款额为 50000 元, 未实现融资收益为 12092 元。

在第 2 年年初, 承租人和出租人同意对原租赁进行修改, 缩短租赁期限到第 3 年末, 每年支付租金时点不变, 租金总额从 50000 元变更到 33000 元。

假设本例中不涉及未担保余值、担保余值、终止租赁罚款等。

【分析】 本例中, 如果原租赁期限设定为 3 年, 在租赁开始日, 该租赁会被出租人分类为经营租赁, 那么, 在租赁变更生效日, 即第 2 年年初, 出租人将租赁投资净额余额 31699 元 ($37908 + 37908 \times 10\% - 10000$) 作为该套机器设备的入账价值, 并从第 2 年年初开始, 作为一项新的经营租赁 (2 年租赁期, 每年末收取租金 11500 元) 进行会计处理。

第 2 年年初账务处理如下:

借: 固定资产 31699
 应收融资租赁款——未实现融资收益 8301 ($12092 - 37908 \times 10\%$)
 贷: 应收融资租赁款——租赁收款额 40000 ($50000 - 10000$)

第 2 年年末账务处理如下:

借: 银行存款 11500 [$(33000 - 10000) / 2$]
 贷: 租赁收入——经营租赁收入 11500

②变更分类为融资租赁

条件	如果融资租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理, 且满足“假如变更在租赁开始日生效, 该租赁会被分类为融资租赁”条件	
会计处理	重新计算账面余额	出租人与交易对手方修改或重新议定合同, 未导致应收融资租赁款终止确认, 但导致未来现金流量发生变化的, 应当重新计算该应收融资租赁款的账面余额, 并将相关利得或损失计入当期损益 (租赁收入等)

	折现率	重新计算应收融资租赁款的账面余额时，应当根据重新议定或修改的租赁合同现金流量按应收融资租赁款的 <u>原折现率</u> （如租赁期不变租赁付款额变化）或按照重新计算的折现率（如适用）折现的现值确定
--	-----	--

案例 承租人甲公司就某套机器设备与出租人乙公司（租赁企业）签订了一项为期 5 年的租赁合同，构成融资租赁。合同规定，甲公司每年年末向乙公司支付租金 1000 万元。该套机器设备为乙公司的全新设备，在租赁期开始日的公允价值为 3790.8 万元，账面价值为 3000 万元。已知租赁内含利率为 10%。

第二年年初，因设备适用性等原因，甲公司与乙公司同意对原租赁进行修改。从第二年开始，每年年末支付的租金变更为 950 万元。乙公司判断，假如该变更在租赁开始日生效，上述租赁仍被分类为融资租赁。已知 $(P/A, 10\%, 4) = 3.17$ 。不考虑其他因素。

【分析】出租人乙公司在租赁变更生效日（第二年年初），按原租赁内含利率 10% 重新计算租赁投资净额，即：重新计算的租赁投资净额 $= 950 \times (P/A, 10\%, 4) = 3011.5$ （万元）

原租赁投资净额余额 $= 3790.8 + 3790.8 \times 10\% - 1000 = 3169.88$ （万元）

两者之间的差额 -158.38 万元 $(3011.5 - 3169.88)$ 计入当期损益（租赁收入）。

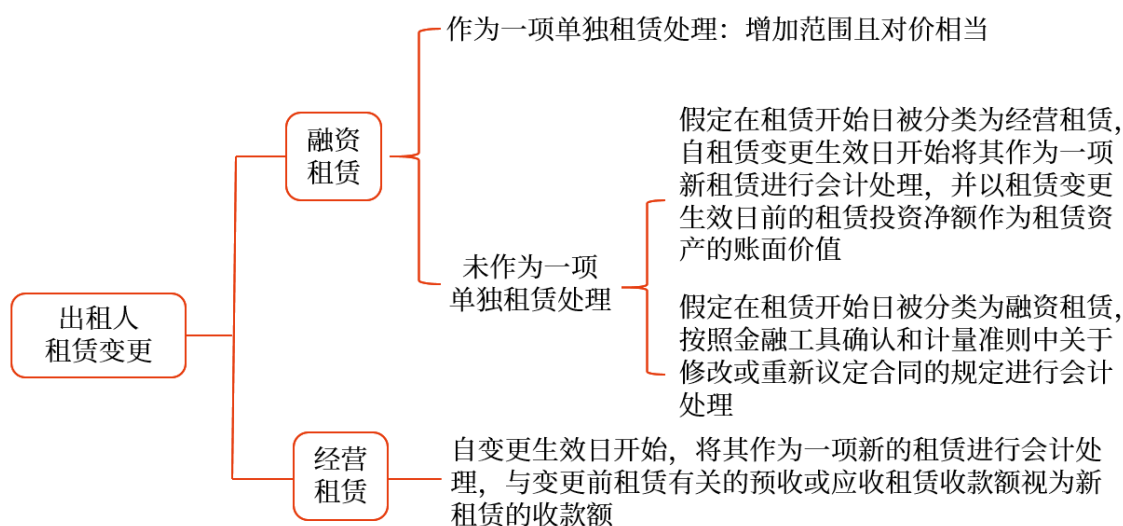
第二年年初

借：租赁收入	158.38 $(3169.88 - 3011.5)$
应收融资租赁款——未实现融资收益	41.62 $(200 - 158.38)$
贷：应收融资租赁款——租赁收款额	200 $[(1000 - 950) \times 4]$

2. 经营租赁变更的会计处理

出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。

总结



2025 年专业阶段真题

甲公司从事石油钻井设备的生产、销售和出租。甲公司相关年度发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×24 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订租赁合同，约定甲公司向乙公司出租一台由甲公司生产的钻井设备，租赁期为 4 年，每年租金 200 万元，于每年 12 月 31 日支付；乙公司就该设备在租赁期满的价值向甲公司提供 200 万元担保，乙公司不享有提前终止租赁的选择权。

2×24 年 1 月 1 日，相关市场年利率为 6%，当日，甲公司将钻井设备交付给乙公司，并通过银行转账支付为签订该租赁合同发生的中介佣金 4 万元。该钻井设备的生产成本为 650 万元，市场销售价格为 870

万元,预计使用寿命为5年,租赁期满后预计的公允价值为200万元,2×24年12月31日,甲公司将乙公司支付的租金200万元收存银行。

(2) 2×25年12月31日,甲公司将乙公司支付的租金200万元收存银行。2×26年1月1日,甲公司和乙公司签订了租赁合同补充协议,约定租赁期由原来的4年变更为3年,其他合同条款不变。

其他资料:

(1) $(P/A, 6\%, 4) = 3.4651$, $(P/F, 6\%, 4) = 0.7921$, $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$, $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$, $(P/A, 6\%, 2) = 1.8334$, $(P/F, 6\%, 2) = 0.8900$ 。

(2) 甲公司固定资产采用年限平均法计提折旧,钻井设备预计净残值为零。

(3) 本题不考虑相关税费及其他因素。

要求:

(1) 根据资料(1),判断甲公司出租钻井设备属于融资租赁还是经营租赁,并通过计算说明理由。

(2) 根据资料(1),判断甲公司发生的中介佣金是否属于租赁的初始直接费用,说明理由;计算甲公司2×24年1月1日应计入损益的金额,并编制相关会计分录。

(3) 根据上述资料,说明甲公司对租赁变更的会计处理方法,计算甲公司2×26年度应计入损益的金额。

【答案】

(1) 甲公司出租钻井设备是融资租赁。

理由:租赁期4年占租赁资产使用寿命5年的80%,大于75%,属于融资租赁。

(2) 甲公司发生的中介佣金不属于租赁的初始直接费用。

理由:由于取得融资租赁所发生的成本主要与生产商或经销商赚取的销售利得相关,生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用,应当在租赁期开始日将其计入当期损益(销售费用)。

【点拨】与其他融资租赁出租人不同,生产商或经销商出租人取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用,不计入租赁投资净额。

租赁收款额按市场利率折现的现值 $=200 \times (P/A, 6\%, 4) + 200 \times (P/F, 6\%, 4) = 851.44$ (万元),小于公允价值870万元,甲公司应按851.44万元确认收入,甲公司2×24年1月1日应计入损益的金额 $=851.44 - 650 - 4 = 197.44$ (万元)。

相关会计分录如下:

借: 应收融资租赁款——租赁收款额	1000
贷: 主营业务收入	851.44
应收融资租赁款——未实现融资收益	148.56
借: 主营业务成本	650
贷: 库存商品	650
借: 销售费用	4
贷: 银行存款	4

(3) 甲公司应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理,并分类为经营租赁;将租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值。

租赁资产的账面价值 $=200 \times (P/A, 6\%, 2) + 200 \times (P/F, 6\%, 2) = 544.68$ (万元);

甲公司2×26年度应计入损益的金额 $=200 - 544.68/3 = 18.44$ (万元)。

【点拨】544.68/3是因为经营租赁的该设备虽然租赁期剩余2年,但还有3年使用期限。

九、其他相关章节

（一）持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

2020 年专业阶段真题 2×19 年 12 月 31 日，经董事会批准，甲公司与丙公司签订出售其所持丁公司 20% 股权的协议。协议约定，出售价格为 3500 万元，甲公司应于 2×20 年 4 月末前办理完成丁公司股权的产权转移手续。甲公司预计能够按照协议约定完成丁公司股权的出售，预计出售该股权发生的税费为 400 万元。甲公司持有丁公司 30% 股权并对其具有重大影响。截至 2×19 年 12 月 31 日，甲公司对丁公司股权投资的账面价值为 3600 万元。本题不考虑税费及其他因素。

要求：根据资料，判断甲公司对拟出售的丁公司股权应当如何分类及计量，说明甲公司保留所持丁公司 10% 股权投资在完成出售 20% 股权前的会计处理原则。

【答案】

甲公司对拟出售的丁公司股权部分应当分类为持有待售资产。

甲公司对拟出售的丁公司股权部分应当按照公允价值减出售费用后的净额 3100 万元与其账面价值 2400 万元（ $3600 \times 20\% / 30\%$ ）孰低计量。

甲公司保留所持丁公司 10% 股权投资在完成出售部分股权前仍按权益法进行会计核算。

💡 点拨

持有待售的长期股权投资

（1）拟出售的对子公司投资（未丧失控制权）。

企业不应当将拟出售的部分对子公司投资或对子公司投资整体划分为持有待售类别。

（2）拟出售的对子公司投资（丧失控制权）。

个别财务报表	在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的投资划分为持有待售类别
合并财务报表	在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的投资对应的资产和负债划分为持有待售类别

（3）拟出售的对联营企业或合营企业投资。

拟出售的对联营企业或合营企业投资	出售前的核算方法
划分为持有待售资产的部分	停止权益法核算
未划分为持有待售资产的部分	继续权益法核算

2023 年专业阶段真题 甲公司有一个生产车间，包括厂房和生产设备 Q。2×22 年 5 月 31 日，甲公司开始对生产设备 Q 进行技术改造，购入新型的核心部件，将原部件拆除报废。2×22 年 7 月 31 日，生产设备 Q 完成了技术改造。2×22 年 6 月，甲公司拟将生产设备 Q 出售给乙公司，拟将闲置的厂房出售给丙公司。甲公司和乙公司于 2×22 年 6 月 15 日签订协议，约定生产设备 Q 完成技术改造后交付乙公司。甲公司与丙公司于 2×22 年 6 月 20 日签订协议，按照甲公司正常清空厂房所需的时间，约定于 2×22 年 8 月 31 日移交厂房给丙公司。

要求：根据资料，分别判断甲公司在截至 2×22 年 6 月 30 日的中期财务报表中，生产设备 Q 和闲置的厂房是否应作为持有待售资产列报，并说明理由。

【答案】

生产设备 Q 不应作为持有待售资产列报。

理由：虽然生产设备 Q 已签订出售协议，但尚未完成改造，不符合以当前状况下可立即出售的条件，

因此生产设备 Q 不应作为持有待售资产列报。

厂房应当作为持有待售资产列报。

理由: 厂房已签订出售协议, 在常规时间内清空厂房不影响其符合可立即出售的状态, 且预期能够于 1 年内完成出售, 因此厂房应当作为持有待售资产列报。

(二) 债务重组与非货币性资产交换

2013 年真题改编 A 公司财务总监就以下事项征询注册会计师甲的意见:

A 公司 20×3 年 1 月初向 T 公司(非关联公司)销售一批产品, 并在应收账款中相应确认了一笔应收 T 公司的款项 800 万元。在此之后, 由于 T 公司财务发生困难, 一直无法支付该款项, A 公司已经对该应收款项计提坏账准备 400 万元。近期, 经与 T 公司协商, A 公司同意 T 公司以其生产的一批钢材偿还债务。债务重组合同生效日, T 公司该批钢材的公允价值为 700 万元; A 公司该项应收账款的公允价值为 500 万元。

财务总监希望注册会计师甲就 A 公司应如何对该债务重组事项进行会计处理提出分析意见。

要求: 针对资料, 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(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

【答案】

A 公司应以放弃债权的公允价值 500 万元作为取得抵债钢材的入账价值。放弃债权的公允价值 500 万元与账面价值 400 万元之间的差额 100 万元应计入投资收益。

💡 点拨

债权人和债务人以资产清偿债务方式进行债务重组的, 债权人初始确认受让非金融资产时, 应以放弃债权的公允价值和可直接归属于受让资产的其他成本作为受让资产初始计量成本。如果债权人与债务人间的债务重组是在公平交易的市场环境中达成的交易, 放弃债权的公允价值通常与受让资产的公允价值相等, 且通常不高于放弃债权的账面余额。

2023 年真题(学员回忆版)

2×22 年 1 月 1 日, A 公司下属子公司 S2 公司以 1000 万元向 M 公司采购了一批货物。2×22 年 12 月, S2 公司由于陷入经营困境, 经与 M 公司协商, 双方签订了债务重组协议, 约定 S2 公司以其账面价值为 700 万元、公允价值为 800 万元的设备抵偿欠 M 公司的 1000 万元货款。2×22 年度, S2 公司企业所得税的应纳税所得额为 500 万元。

2×22 年 12 月 31 日, S2 公司将抵债设备的账面价值 700 万元与公允价值 800 万元之间的差额 100 万元确认为资产处置损益, 将债务的账面价值 1000 万元与设备的公允价值 800 万元之间的差额 200 万元确认为营业外收入。S2 公司在申报 2×22 年度企业所得税时, 对以上债务重组所得选择适用特殊性税务处理, 将债务重组确认的应纳税所得额 300 万元(1000-700)在 5 个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额, 其中 60 万元(300÷5)计入 2×22 年度的应纳税所得额计算申报企业所得税。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 S2 公司的会计处理和企业所得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(不考虑其他税费或递延所得税的影响)。

【答案】

S2 公司的会计处理存在不当之处。

处理意见: 债务人以非金融资产清偿债务的, 不需要区分资产处置损益和债务重组损益, 应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额 300 万元, 计入“其他收益—债务重组收益”。

S2 公司的企业所得税处理存在不当之处。

处理意见: 债务重组产生的应纳税所得额不应当包含债务重组中以物抵债产生的资产处置损益的应纳税所得额 100 万元(800-700), 因此, 债务重组确认的应纳税所得额为 200 万元(1000-800), 占 2×22 年度 S2 公司应纳税所得额 500 万元的比例为 40%(200/500), 未达到 50%, 因此, 根据税法规定不能适用特殊性税务重组, S2 公司无法将债务重组确认的应纳税所得额 200 万元在未来五年平均计入应纳税所得额,

应当将 200 万元债务重组所得全额计入 2×22 年度的应纳税所得额计算申报企业所得税。

2025 年真题(学员回忆版)

2×24 年 10 月 31 日, A 公司应收 E 公司账款的原值 1000 万元, 已计提坏账准备 560 万元, 账面价值 440 万元, 公允价值 450 万元。因 E 公司资金紧张, 双方签署债务重组协议, 约定: (1) E 公司向 A 公司转让公允价值为 240 万元的 F 公司 20% 股权, 抵偿债务本金 500 万元; (2) E 公司向 A 公司转让公允价值为 160 万元的厂房, 抵偿债务本金 300 万元; (3) E 公司履行上述偿债义务后, A 公司将剩余未偿还的应收账款 200 万元(1000 万元-500 万元-300 万元) 延期至 10 年后偿还且不计息, 该剩余应收账款公允价值为 100 万元。

2×24 年 12 月 31 日, 双方办理完成厂房和 F 公司 20% 股权转让手续, A 公司有权向 F 公司派出董事, 自该日起能够对其施加重大影响, 当日 F 公司可辨认净资产公允价值为 1200 万元。2×24 年 10 月 31 日至 2×24 年 12 月 31 日, 上述资产的公允价值均没有变化。

2×24 年 12 月 31 日, A 公司终止确认应收账款 1000 万元, 转销应收账款坏账准备 560 万元, 并将应收账款公允价值 450 万元作为交易对价, 按 2 项受让资产和 1 项新的债权资产各自的公允价值占其公允价值之和 500 万元(240 万元+160 万元+100 万元) 的比例, 分摊作为各项资产的初始计量成本, 其中: F 公司 20% 股权 216 万元(240 万元÷500 万元×450 万元), 固定资产 144 万元(160 万元÷500 万元×450 万元), 新债权资产 90 万元(100 万元÷500 万元×450 万元)。将终止确认的 1000 万元应收账款公允价值与账面价值的差额 10 万元(450 万元-440 万元) 计入当期损益。同时将应享有 F 公司可辨认净资产公允价值份额与对其长期股权投资的初始投资成本的差额 24 万元(1200 万元×20%-216 万元), 确认为投资收益。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 A 公司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)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见: 采用组合方式进行债务重组, 一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改, 在债务重组日(2×24 年 12 月 31 日), A 公司在终止确认原应收账款时, 应将修改条款后的应收债权按公允价值 100 万元初始确认为一项新的金融资产, 终止确认原债权的公允价值 450 万元扣除新债权资产公允价值 100 万元之后的净额 350 万元, 在剩余两项受让的非金融资产之间按照其公允价值比例分配, 以此为基础确定其初始计量成本, 确认长期股权投资 210 万元(240 万元÷400 万元×350 万元), 确认厂房固定资产 140 万元(160 万元÷400 万元×350 万元), 放弃债权的公允价值 450 万元与其账面价值 440 万元之间的差额 10 万元, 计入投资收益。

长期股权投资的初始投资成本小于应享有的 F 公司可辨认净资产公允价值份额的部分 30 万元(240 万元-210 万元), 应计入营业外收入。

点拨 1

重组方式	债权人的会计处理	债务人的会计处理
以组合方式清偿债务	(1) 以公允价值初始计量新的金融资产(重组债权)和受让的新金融资产 (2) 按照受让的<u>金融资产以外的各项资产</u>在债务重组<u>合同生效日</u>的公允价值比例, 对放弃债权在<u>合同生效日</u>的公允价值扣除受让的新金融资产和重组债权<u>当日公允价值</u>后的净额进行分配, 以此为基础分别确定各项资产的成本 (3) 债务重组损益(投资收益)=放弃债权的公允价值-放弃债权的账面价值	债务重组损益_[注](<u>其他收益</u>)=清偿债务的账面价值-转让资产的账面价值-权益工具和重组债务的确认金额 <u>注:</u> 若以金融工具、长期股权投资清偿债务, 该差额计入投资收益

重组方式	债权人的会计处理	债务人的会计处理
	【点拨】 与金融资产不同，非金融资产的入账价值，是以抵债协议生效时的金额，而非实际取得日的公允价值	

💡 点拨 2

当债权人初始确认金融资产以外的受让资产时，准则要求按照放弃债权的公允价值来确定受让资产的初始入账价值，而不是受让资产本身的公允价值，这与非货币性资产交换准则首选以换出资产的公允价值来确定换入资产的入账价值协调一致；与相关资产准则中通常在外购取得资产时以交付对价的公允价值来确定相关资产的初始计量成本亦保持一致。

💡 点拨 3

之所以扣除金融资产按在合同生效日的公允价值，是为保持时间上的匹配。假设规定为合同生效日放弃债权的公允价值扣除受让日金融资产的公允价值，将导致两者不匹配；即所有的非金融资产虽然是在受让日入账，但分配的金额在合同生效日就已经确定。

💡 点拨 4

根据 CAS22，除常规方式买卖金融资产采用交易日会计原则以外，金融资产初始计量一般采用受让日的公允价值。因此，以组合方式清偿债务下，债权人取得金融资产按照受让日的公允价值确认。

教材例题 2×21 年 11 月 5 日，甲公司向乙公司赊购一批材料，含税价为 234 万元。甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债，乙公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。2×22 年 9 月 10 日，甲公司因发生财务困难，无法按合同约定偿还债务，双方协商进行债务重组。乙公司同意甲公司用其生产的商品、作为固定资产管理的机器设备和一项债券投资抵偿欠款。当日，该债权的公允价值为 210 万元，甲公司用于抵债的商品市价（不含增值税）为 90 万元，抵债设备的公允价值为 75 万元，用于抵债的债券投资市价为 23.55 万元。

2×22 年 9 月 20 日，抵债资产转让完毕，甲公司发生设备运输费用 0.65 万元，乙公司发生设备安装费用 1.5 万元。

2×22 年 9 月 20 日，乙公司对该应收款项已计提坏账准备 19 万元，乙公司将受让的商品、设备和债券投资分别作为低值易耗品、固定资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。当日，乙公司受让债权投资的市价为 21 万元。

2×22 年 9 月 20 日，甲公司该应付款项的账面价值仍为 234 万元；当日，甲公司用于抵债的商品成本为 70 万元；抵债设备的账面原价为 150 万元，累计折旧为 40 万元，已计提减值准备 18 万元；甲公司以其摊余成本计量用于抵债的债券投资，债券票面价值总额为 15 万元，票面利率与实际利率一致，按年付息，假定甲公司尚未对债券确认利息收入。甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%，经税务机关核定，该项交易中商品和设备的计税价格分别为 90 万元和 75 万元。不考虑其他相关税费。

（1）债权人的会计处理。

低值易耗品可抵扣增值税 = $90 \times 13\% = 11.7$ （万元）

设备可抵扣增值税 = $75 \times 13\% = 9.75$ （万元）

低值易耗品和固定资产的成本应当以其公允价值比例（90:75）对放弃债权公允价值扣除受让金融资产公允价值后的净额进行分配后的金额为基础确定。

低值易耗品的成本 = $90 / (90 + 75) \times (210 - 23.55 - 11.7 - 9.75) = 90$ （万元）

固定资产的成本 = $75 / (90 + 75) \times (210 - 23.55 - 11.7 - 9.75) = 75$ （万元）

2×22年9月20日，乙公司的账务处理如下：

①结转债务重组相关损益：

借：周转材料——低值易耗品	900000
在建工程——在安装设备	750000
应交税费——应交增值税（进项税额）	214500
交易性金融资产	<u>210000</u>
坏账准备	190000
投资收益	75500
贷：应收账款——甲公司	2340000

②支付安装成本：

借：在建工程——在安装设备	15000
贷：银行存款	15000

③安装完毕达到可使用状态：

借：固定资产——××设备	765000
贷：在建工程——在安装设备	765000

（2）债务人的会计处理。

甲公司2×22年9月20日的账务处理如下：

借：固定资产清理	920000
累计折旧	400000
固定资产减值准备	180000
贷：固定资产	1500000
借：固定资产清理	6500
贷：银行存款	6500
借：应付账款	2340000
贷：固定资产清理	926500
库存商品	700000
应交税费——应交增值税（销项税额）	214500
债权投资——成本	150000
其他收益——债务重组收益	349000

2020年真题

2×19年12月，A公司与某非关联公司进行资产交换，将一处账面价值为10000万元（公允价值为20000万元）的自用房产与该非关联公司一条公允价值为20000万元的生产线进行交换。A公司于2×19年12月31日取得上述生产线，并于2×20年1月向对方交付了上述房产。2×19年12月，A公司按公允价值20000万元作为该换入生产线入账价值计入固定资产，同时终止确认上述换出房产，并将换入生产线公允价值20000万元与换出房产账面价值10000万元的差额10000万元确认为资产处置收益。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出A公司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）。

【答案】

会计处理存在不当之处。

处理意见：截至2×19年12月31日，换出房产尚未交付，并不满足终止确认条件，不应终止确认换出房产及相关资产处置收益。2×19年12月31日，A公司应在确认换入生产线的同时，将交付换出房产的义务确认为一项负债。

例题

A公司本年以固定资产（账面价值100万元，公允价值130万元）与戊公司的无形资产（账面价值100万元，公允价值120万元）交换，该交易具有商业实质且不涉及补价。项目组注意到，A公司

与戊公司属于关联方(同一控制下公司),交易价格差异(固定资产和无形资产公允价值差异)源于关联关系。A公司将换入的无形资产按130万元入账,将换出固定资产的公允价值与账面价值的差额30万元计入当期损益。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,判断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。

【答案】

存在不当之处。

理由:该交易如为非关联方,对于A公司相当于换出公允价值130万元的固定资产,并应收10万元补价和公允价值为120万元的无形资产。由于涉及关联交易,A公司换入的无形资产按公允价值120万元入账,换出固定资产的公允价值与账面价值的差额30万元计入当期损益,即资产处置损益,作价不公允部分10万元冲减资本公积,资本公积不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

【点拨】对于戊公司,换入的固定资产按130万元入账,换出无形资产账面价值和公允价值的差额20万元作为非货币性资产交换损益计入当期损益,换入固定资产公允价值和换出无形资产公允价值的差额10万元,按权益性交易处理原则计入资本公积。

(三) 所有者权益

2015年真题

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1000万元,根据赠与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1000万元纳入20×4年度应纳税所得额。

要求:

1. 根据资料,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。

【答案】

会计处理不存在不当之处。

企业所得税处理不存在不当之处。

要求:

2. 针对资料,假定不考虑其他条件,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。

【答案】

不涉及递延所得税的核算。

(四) 财务报告

2012年真题

健康公司的财务人员就以下事项征询王新意见:

2012年初,健康公司与某客户签订了一项长期合作框架协议,健康公司从该客户采购血糖仪,而该客户则从健康公司采购降压药品,双方约定往来款定期以净额结算。

要求:根据资料,假定不考虑其他条件,财务人员希望王新就健康公司能否在财务报表中将针对该客户的应收账款和应付账款余额以轧抵后的净额列示提出分析意见。

【答案】

可以轧抵列示。

金融资产和金融负债在满足以下两个条件时,应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示:企业具有抵销已确认金额的法定权利,且这种法定权利现在是可执行的;企业计划以净额结算,或同时变现该金融资产和清偿该项负债。

(五) 每股收益

例题

丁公司为A公司子公司。2×25年9月30日,经股东会同意,丁公司承诺将于2×26年以

每股 25 元的价格回购个人股东 L 持有丁公司的 100 万股普通股股票，截至 2×25 年 12 月 31 日尚未完成回购。2×25 年度丁公司实现的净利润为 800 万元，除此之外，无其他净资产变动。2×25 年 10 月至 12 月，丁公司股票的平均市场价格为每股 10 元。2×25 年度 A 公司发生净亏损 1000 万元，发行在外的普通股加权平均数为 5000 万股。

要求：针对资料，丁公司在计算 2×25 年稀释每股收益时应调整增加的分母数；判断丁公司的回购承诺对于 A 公司 2×25 年度的每股收益是否具有稀释性，并简要说明理由。

【答案】

(1) 调整增加的分母数 = $[25 \times 100 \div 10 - 100] \times 3 \div 12 = 37.5$ (万股)

【点拨】增加的普通股股数 = 回购价格 × 承诺回购的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格 - 承诺回购的普通股股数

(2) 具有稀释性。

理由：丁公司的回购安排对其自身的每股收益具有稀释性，A 公司应分享的丁公司净利润会因此而减少，从而进一步扩大 A 公司合并层面归属于母公司股东的亏损。

【点拨】由于丁公司的回购安排导致稀释每股收益下降（分母股数增加），母公司按持股比例计算的“应分享利润”相应减少。A 公司 2×25 年发生净亏损 1000 万元，其从丁公司分享的净利润因其每股收益被稀释而减少，相当于“可弥补亏损的利润来源减少”，导致合并层面归属于母公司股东的亏损扩大。

审计科目

一、审计概述与审计计划

例题 A 公司是汇亚会计师事务所的常年审计客户，主要从事化妆品的生产、批发和零售。注册会计师甲负责审计 A 公司 2×25 年度财务报表，确定集团财务报表整体的重要性为 600 万元。

资料一：汇亚会计师事务所项目组在审计工作底稿中记录了审计计划，部分内容摘录如下：

(1) A 公司的零售收入来自 40 家子公司，每家子公司的主要财务报表项目金额占集团的比例均低于 5%。项目组认为这些子公司均不重要，拟实施集团层面分析程序。

(2) ABC 会计师事务所作为组成部分注册会计师负责审计联营企业乙公司的财务信息，其审计项目组按乙公司利润总额的 3% 确定组成部分财务报表整体的重要性为 300 万元，实际执行的重要性为 150 万元。

(3) 子公司丙负责 A 公司主要原材料的进口业务，通过外汇掉期交易管理外汇风险，集团项目组确定的组成部分财务报表整体的重要性水平为 500 万元，对丙公司财务信息实施审阅。

资料二：

项目组在审计工作底稿中记录了 A 公司的财务数据，部分内容摘录如下：

金额单位：万元

集团/组成部分	2×25 年（未审数）		
	资产总额	营业收入	利润总额
A 公司 (合并)	80000	60000 (其中：零售业务 20000)	12000
乙公司	20000	50000	10000
丙公司	2000	200	50

要求：

针对资料一第(1)项至第(3)项,结合资料二,假定不考虑其他条件,针对审计项目组成员的审计处理,应提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

1. 质疑:零售收入占集团营业收入的三分之一,金额重大,对这40家子公司不应仅在集团层面实施分析程序。

改进建议:审计项目组可以从中选择某些子公司实施审计或实施特定的审计程序,以降低审计风险。

2. 质疑:组成部分财务报表整体重要性不应由组成部分注册会计师确定。

改进建议:组成部分财务报表整体重要性应当由集团项目组确定。

【点拨1】在审计组成部分财务信息时,由组成部分注册会计师或集团项目组确定组成部分层面实际执行的重要性。如果基于集团审计目的,由组成部分注册会计师对组成部分财务信息执行审计工作,集团项目组应当评价在组成部分层面确定的实际执行的重要性的适当性。

【点拨2】集团项目组需要设定临界值,不能将超过该临界值的错报视为对集团财务报表明显微小的错报。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临界值的错报通报给集团项目组。

3. 质疑:子公司丙通过外汇掉期交易管理外汇风险,集团项目组仅对丙公司财务信息实施审阅存在不当之处。

改进建议:由于丙公司通过外汇掉期交易管理外汇风险,其特定性质可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险,应当将丙公司确定为重要组成部分,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事项实施审计;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。

二、风险评估、风险应对与企业内部控制审计

2021年延考试题(学员回忆版)

注册会计师甲在审计工作底稿中记录了实施控制测试的情况,部分内容摘录如下:

(1)注册会计师甲在期中对A公司某人工控制实施了控制测试,测试后结果满意,至期末该控制未发生变化,注册会计师甲认为无须执行延伸审计程序。

(2)注册会计师甲在对A公司采购与付款循环实施控制测试时注意到,A公司财务人员先将发票金额与付款凭证进行核对,核对无误后在复核记录上签字。注册会计师甲检查了记录上的签字,未发现异常。

(3)注册会计师甲在对A公司销售与收款循环实施控制测试时注意到,A公司的人工控制是财务人员将应收账款金额与客户进行核对,并获取客户书面确认函。注册会计师甲抽取了5个样本实施了控制测试,发现有2个样本未获取客户书面确认函。注册会计师甲对这两个样本重新实施了函证程序,结果满意。因此认为该控制有效,并将上述情况与A公司的管理层和治理层进行了沟通。

要求:针对上述第(1)项至第(3)项,假定不考虑其他条件,逐项指出在项目合伙人复核审计项目组成员编制的A公司审计工作底稿时,针对审计项目组成员的审计处理,应提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

(1)质疑:仅在期中对A公司某人工控制实施了控制测试,测试后结果满意,至期末该控制未发生变化,就认为无须执行延伸审计程序存在不当之处。

改进建议:注册会计师需要考虑如何能够将控制在期中运行有效性的审计证据合理延伸至期末,针对期中至期末这段剩余期间获取充分、适当的审计证据。因此,如果已获取有关控制在期中运行有效性的审计证据,并拟利用该证据,应当实施下列审计程序:

①获取这些控制在剩余期间发生重大变化的审计证据;

②确定针对剩余期间还需获取的补充审计证据。

(2)质疑:仅检查记录上的签字,未发现异常,未执行进一步的审计程序存在不当之处。

改进建议：仅检查签字不足以证明控制运行有效，还应检查复核人员有没有认真执行核对，必要时，注册会计师还需要选取一部分销售发票进行复核。

（3）质疑：实施实质性程序未发现某项认定存在错报，得出控制运行有效的结论存在不当之处。

改进建议：实施实质性程序未发现某项认定存在错报，这本身并不能说明与该认定有关的控制是有效运行的，注册会计师甲抽取 5 个样本实施了控制测试，发现有 2 个样本未获取客户书面确认函，应认为该控制运行无效。

2025 年专业阶段试题（学员回忆版）

ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计上市公司甲公司 2024 年度财务报表和 2024 年末财务报告内部控制，采用整合审计方法执行审计，与内部控制审计相关的部分事项如下：

（1）A 注册会计师将在财务报表审计中确定的财务报表整体的重要性，作为财务报告内部控制审计中的重要性。

（2）甲公司 2024 年与收款相关的人工控制和自动化信息处理控制较 2023 年均未发生变化，A 注册会计师实施了与基准相比较的策略，结果满意，决定利用 2023 年审计中获取的有关控制运行有效性的审计证据，不再对 2024 年与收款相关的控制进行测试。

（3）2024 年 9 月，A 注册会计师对甲公司财务系统的信息技术一般控制和生成应收账款账龄分析表的自动化信息处理控制进行了测试，结果满意。期末审计时，A 注册会计师了解到自上次测试至年末，财务系统的信息技术一般控制和自动化信息处理控制均未发生变化，未再实施前推程序。

要求：针对上述第（1）至（3）项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

（1）恰当。

（2）不恰当。与收款相关的人工控制应当在本年度进行测试。

（3）不恰当。在期中对重要的信息技术一般控制实施了测试，则通常还需要对其实施前推程序。

三、销售与收款循环的审计

2017 年试题

A 公司的子公司—S 公司 20×6 年度未经审计财务报表显示，S 公司在连续亏损多年后于 20×6 年扭亏为盈，且营业收入较以前年度有大幅增长。注册会计师甲在复核审计项目组编制的 S 公司 20×6 年度财务报表审计工作底稿时，注意到以下事项：

1. S 公司营业收入和应收账款相关数据（未经审计）摘录如下：

营业收入

单位：万元

客户名称	20×6 年	20×5 年
U 客户	150	200
V 客户	250	300
W 客户	300	350
X 客户	1000	0
Y 客户	1300	0
其他客户	50	150
合计	3050	1000

应收账款

单位：万元

客户名称	20×6 年 12 月 31 日	20×5 年 12 月 31 日
U 客户	10	15
V 客户	15	18
W 客户	20	22
X 客户	980	0
Y 客户	1250	0
其他客户	5	10
合计	2280	65

2. 项目组对 S 公司 20×6 年 12 月 31 日应收账款余额实施了函证程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

应收账款函证控制表

单位：万元

客户名称	函证编号	账面余额	回函确认金额	差异	说明
U 客户	(略)	10	10	-	
V 客户	(略)	15	15	-	
W 客户	(略)	20	20	-	
X 客户	(略)	980	不适用	不适用	1
Y 客户	(略)	1250	1250	-	2

审计说明：

1. 未收到回函。项目组检查了 20×6 年 12 月 31 日对 X 客户应收账款余额相关销售交易的发票，未发现差异。无需作进一步审计处理。
2. Y 客户与 S 公司在同一办公楼办公，其将回函直接交给 S 公司财务人员，由 S 公司财务人员转交项目组。回函显示金额相符。无需作进一步审计处理。

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，指出 S 公司 20×6 年度财务报表可能存在哪些舞弊导致的认定层次重大错报风险，简要说明理由以及应实施的主要具体应对措施，并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。

【答案】

可能存在舞弊导致的认定层次重大错报风险：虚构收入导致营业收入发生认定和应收账款存在认定的重大错报风险。

理由：S 公司连续亏损多年后于 20×6 年扭亏为盈，20×6 年度营业收入的大幅度增加均来自于两家上年无销售交易的客户（X 客户和 Y 客户），且 20×6 年度这两家客户回款金额极为有限，并且对这两家客户应收账款的函证情况存在异常（未回函或回函由 S 公司转交）。上述情况表明存在 S 公司虚构对这两家客户销售交易的可能。

具体应对措施：项目组应对这两家客户实施必要的背景调查，对其实施包括访谈、实地观察等必要追加程序，验证这两家客户是否存在，是否与 S 公司之间缺乏独立性，了解其财务和业务情况（特别是所购买 S 公司产品的实际使用或销售情况和付款安排等）及与 S 公司开展交易的商业合理性等。

【点拨】如今年遇到类似考题，学员可以根据延伸检查程序进行作答。

质疑：对未收到回函的X客户应收账款余额实施的替代审计程序不恰当。

改进建议：应检查构成该期末余额销售交易的合同、发货单据、收货记录和期后收款情况等。

质疑：项目组应对向Y公司函证的全过程保持控制，回函应直接寄回会计师事务所，不应由S公司转交。

改进建议：建议项目组重新对该应收账款余额实施函证程序，或实施必要的替代程序。

2020年试题

注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的审计工作底稿时，注意到以下事项：

审计项目组对A公司2×19年12月31日应收账款余额实施了函证程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

应收账款函证控制表

单位：万元

客户名称	函证编号	账面余额	回函确认金额	差异	(略)	审计说明
D公司	(略)	1200	1200	0	(略)	2
E公司	(略)	1000	1000	0	(略)	3
F公司	(略)	800	800	0	(略)	4
G公司	(略)	1500	1200	300	(略)	5
H公司	(略)	1000	500	500	(略)	6
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)

审计说明：

1. 函证实施范围：随机抽取40个客户，对A公司于2×19年12月31日对相关客户的应收账款余额实施函证，但不包括截至发函日已全额回款的应收账款。
2. 受新冠疫情影响，D公司财务人员尚未复工，无法接收和回复审计项目组寄发的询证函。审计项目组已通过微信视频方式向D公司财务人员展示已寄发询证函的复印件，对方在视频中表示金额相符。无需作进一步审计处理。
3. 回函显示金额相符，同时，E公司在回函中备注：“本函可能不包括本公司与A公司之间交易的全部信息”。无需作进一步审计处理。
4. F公司通过电子邮件回函，回函显示金额相符。无需作进一步审计处理。
5. 回函显示存在300万元差异，A公司财务人员未能作出合理解释。审计项目组建议A公司就该300万元应收账款差异全额计提坏账准备。
6. A公司财务人员说明，H公司为A公司的代理商，只有在其将从A公司采购的产品完成对外销售时，才有义务向A公司付款，2×19年12月31日，H公司尚有500万元从A公司购入商品未完成对外销售，从而导致上述差异。审计项目组检查了A公司向H公司发出上述500万元产品的发货记录和销售发票，未发现异常。无需作进一步审计处理。

(略)

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，指出注册会计师甲在复核审计项目组成员的工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

(1) 质疑：不应直接采用随机抽取的方式确定应收账款函证实施范围，且不能仅仅因为期后已经回款，就不对相关应收账款实施函证程序。

改进建议：选择函证项目时，应考虑金额较大的项目，此外还需要考虑风险较高的项目，例如：账龄

较长的项目;与债务人发生纠纷的项目;重大关联方项目;主要客户(包括关系密切的客户)项目;新增客户项目;交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目;可能发生错报或舞弊的非正常项目。如果应收账款余额由大量金额较小且性质类似的项目构成,审计项目组可采用抽样技术选取函证样本。

(2) 质疑:不应直接依赖 D 公司财务人员通过微信视频所提供的信息。

改进建议:应当要求 D 公司在复工后,将询证函原件直接寄回会计师事务所。如未能收到回函,应对该应收账款余额实施替代审计程序。

(3) 质疑: E 公司在回函中的备注对回函可靠性产生影响,使该回函作为可靠审计证据的程度受到了限制。

改进建议:应当执行额外的或替代的审计程序。例如,要求 E 公司对备注内容作出进一步澄清等。

(4) 质疑:不应直接依赖 F 公司通过电子邮件回函所提供的信息。

改进建议:应电话联系 F 公司相关人员,确定其是否发送了回函。必要时,要求 F 公司提供回函原件。

(5) 质疑: G 公司应收账款函证回函的差异可能显示 A 公司存在应收账款及其他项目的错报,例如对 G 公司收入多记等,不应直接建议 A 公司对该差异全额计提坏账准备。

改进建议:应调查该差异形成的具体原因,以确定是否存在错报,并根据存在错报的具体情况,进行相应的审计处理。

(6) 质疑:该差异可能表明 A 公司对 H 公司的收入确认存在错报。

改进建议:应调查该差异是否构成错报,例如,应检查与 H 公司签订的相关销售合同,明确 A 公司向 H 公司交付相关产品时, H 公司是否取得相关产品的控制权,如 H 公司尚未取得相关产品的控制权, A 公司不应在向 H 公司交付相关产品时确认收入及应收账款。

2020 年试题

T 公司为 A 公司 2×19 年 1 月在境外某国成立的子公司,主要在该国销售 A 公司生产的产品。就 A 公司 2×19 年度合并财务报表而言, T 公司属于具有财务重大性的重要组成部分。注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的 T 公司 2×19 年度财务信息审计工作底稿时,注意到以下事项:

(1) T 公司 2×19 年 11 月初与非关联公司 W 集团下属的 P 公司签订合同,向 P 公司采购一批机器设备,并按合同约定向 P 公司预付了 2000 万美元的设备采购款,合同约定设备交货时间为 2×20 年 7 月。审计项目组检查了上述设备采购合同和预付款银行付款单据,未发现差异。审计项目组据此得出“2×19 年 12 月 31 日, T 公司对 P 公司的预付款项余额不存在错报”的结论。

(2) T 公司 2×19 年初向 Q 公司(其控股股东为 A 公司前员工)销售了若干产品(总价款 200 万美元),并相应确认了销售收入。T 公司与 Q 公司之间无其他交易。2×19 年 12 月 31 日应收账款余额中应收 Q 公司货款余额为 200 万美元。审计项目组对该应收账款余额向 Q 公司实施了函证程序,回函显示金额相符。审计项目组据此得出“2×19 年度 T 公司对 Q 公司的销售收入和 2×19 年 12 月 31 日对 Q 公司的应收账款余额不存在错报”的结论。

(3) T 公司 2×19 年 11 月向 W 集团下属的 Z 公司销售了若干产品,并于当月全额收讫销售货款 2000 万美元。T 公司与 Z 公司无其他交易。审计项目组检查了 T 公司向 Z 公司销售上述产品的销售合同、发运记录和银行收款单据,未发现差异。审计项目组据此得出“2×19 年度 T 公司对 Z 公司的销售收入不存在错报”的结论。

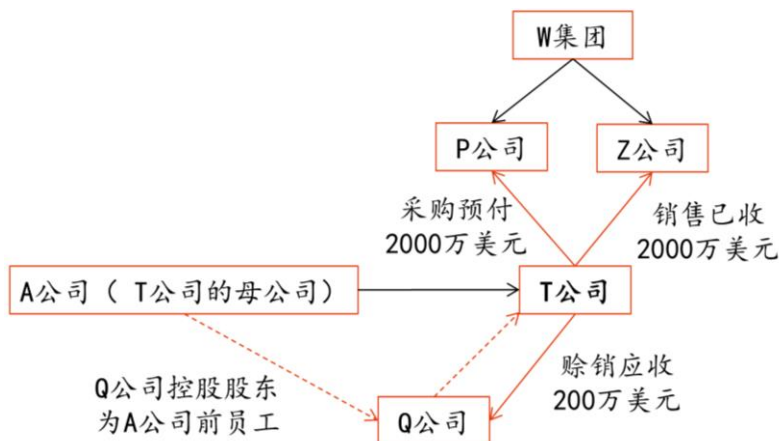
要求:针对上述资料,假定不考虑其他条件,指出注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的 T 公司审计工作底稿时,针对审计项目组成员的审计处理,应提出哪些质疑和改进建议。

【点拨】

(1) 事项 1 与事项 3 需要结合理解, T 公司向 P 公司预付设备采购款(贸易公司采购大额设备合理性存疑),又向 Z 公司销售产品,两笔交易的发生时间都在 11 月,金额均为 2000 万美元,且 P 公司与 Z 公司均为 W 集团的子公司,可能存在被审计单位通过虚假采购和虚假销售套取其自有资金用于贷款回笼的舞弊风险。

(2) Q 公司的控股股东为 A 公司前员工, A 公司是 T 公司的母公司, Q 公司与 T 公司很可能存在关联

方关系，被审计单位往往通过隐性关联方实施舞弊，因此对该笔交易的真实性存疑，常规的审计程序往往难以应对串通舞弊，应当以“延伸检查”程序为切入点。



说明:①白色实线表示存在控制关系; ②白色虚线表示可能存在隐性关联方关系; ③橙红色实线表示发生交易。

【答案】

(1) 质疑: T 公司是主要在所在国销售 A 公司自产产品的贸易公司, 其发生大额设备采购属于超出其正常经营过程的重大交易, 但审计项目组未充分关注该设备采购交易及预付款安排的商业合理性。

改进建议：审计项目组应评价该设备采购交易及其预付款安排的商业合理性，并实施“延伸检查”程序，以确定T公司从事该交易的目的是否为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。例如，了解T公司采购该设备的原因及其合理性，查询P公司的背景信息，访谈P公司管理层及相关人员，对P公司进行实地走访，观察P公司生产经营场地，判断其与T公司的交易规模是否与其生产经营规模匹配，了解P公司收到预付款的资金用途去向等。

(2) 质疑: Q 公司的控股股东为 A 公司前员工, 与 T 公司存在“隐性”关联方关系, 且 T 公司 2×19 年度对 Q 公司的全部销售收入均尚未回款, 仅通过向 Q 公司实施常规函证程序不足以得出相关销售收入和应收账款余额不存在错报的结论。

改进建议：当注意到可能存在关联方（或者“隐性”关联方）配合T公司虚构收入的迹象时，应实施“延伸检查”程序。例如，进一步了解Q公司采购T公司产品的商业理由及是否存在包含特殊退货条款等内容的“抽屉协议”，查询Q公司的背景信息，访谈Q公司管理层及相关人员，对Q公司进行实地走访，观察其生产经营场地，判断其与T公司的交易规模是否与其生产经营规模匹配，了解Q公司采购T公司产品的用途、去向和最终销售实现情况，实地查看相关产品的库存情况等。

(3) 质疑: T 公司与同属 W 集团的 P 公司和 Z 公司同时存在设备采购和产品销售, T 公司相关设备采购交易及预付款安排商业合理性存疑, 且预付设备采购款与产品销售均发生于 2×19 年 11 月, 预付设备款与收到的产品销售款金额相同。审计项目组未对上述异常情况予以充分关注。

改进建议：审计项目组应评价该设备采购交易及其预付款安排的商业合理性，并实施“延伸检查”程序。例如，了解T公司采购该设备的原因及其合理性，查询P公司和Z公司的背景信息，访谈P公司和Z公司管理层及相关人员，对P公司和Z公司进行实地走访，观察其生产经营场地，判断其与T公司的交易规模是否与其生产经营规模匹配，了解P公司收到预付款的资金用途去向，以及Z公司采购T公司产品的用途、去向和最终销售实现情况，实地查看Z公司相关产品的库存情况等。

三、销售与收款循环的审计

2×23 年真题（学员回忆版） A 公司 2×21 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 2×22 年上半年接受委托审计 A 公司 2×22 年度财务报表，并委派注册会计师甲担任审计项目合伙人。此外，明星会计师事务所还分别首次接受 A 公司下属若干子公司委托，审计其各自的 2×22 年度财务报表，并分别出具审计报告。

S 公司系 A 公司的全资子公司，生产并销售电子产品，S 公司在境内和境外共有 100 家经销商。明星会计师事务所接受委托，对 S 公司 2×22 年度财务报表进行审计，并发表审计意见。注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的 S 公司 2×22 年度财务报表审计工作底稿时，注意到以下事项：

审计项目组对 S 公司 2×22 年度的营业收入实施了实质性程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

营业收入前五大客户明细表

单位：万元

经销商名称	2×22 年	2×21 年	审计说明
P1 公司	2500	0	1
P2 公司	2100	1500	2
P3 公司	2000	3200	3
P4 公司	1800	2000	4
（略）	（略）	（略）	（略）

审计说明：
1. 审计项目组发现，2×22 年 12 月 31 日，对 P1 公司的应收账款余额为 1800 万元，账龄为 90 至 180 天，审计项目组函证了应收账款——P1 公司的期末余额和 2×22 年度 S 公司与 P1 公司发生的交易额，未收到回函，经多次催促后，S 公司财务人员告知 2×23 年度已收到 P1 公司支付的货款 1800 万元，项目组检查了收款回单，发现付款方为第三方公司。S 公司财务人员说明，由于第三方公司欠 P1 公司货款，P1 公司指定第三方公司代为支付所欠 S 公司的货款，项目组检查了 P1 公司提供的委托付款说明，未发现异常。同时，审计项目组从对 P1 公司的全年销售明细中选取了交易样本，检查了相关交易的订货单、发货单、销售发票和签收记录，未发现异常，无需作进一步审计处理。
2. P2 公司为 S 公司在境外的一家经销商，S 公司向 P2 公司销售零部件产品并负责运输。审计项目组注意到，2×22 年 12 月末 S 公司确认了 1000 万元对 P2 公司的销售收入，审计项目组从对 P2 公司的全年销售明细账中随机选取样本，检查了产品销售的订货单、装箱单、报关单，未发现异常。同时，审计项目组检查了 P2 公司的期后回款记录，未发现异常，无需作进一步审计处理。
3. 审计项目组注意到，S 公司 2×22 年度对 P3 公司的销售收入较上一年度出现了较大幅度下降，经检查销售明细账，审计项目组发现 P3 公司在 2×22 年 9 月退回了一批产品，S 公司冲减了当年的销售收入 800 万元。S 公司财务人员说明，P3 公司退货的原因是产品由于市场出现替代品而滞销。审计项目组检查了销售退回的原始凭证、退货单和入库单，未发现异常，无需作进一步审计处理。
4. 审计项目组注意到，S 公司 2×22 年度对 P4 公司的销售收入金额较大且应收账款——P4 公司期末余额占全年销售收入的比例为 80%。S 公司财务人员说明，P4 公司系与 S 公司受同一最终控股股东控制的在 A 公司合并范围外的关联公司，因此，应收账款不存在可回收性风险。审计项目组函证了应收账款——P4 公司的期末余额以及 S 公司 2×22 年度与 P4 公司发生的交易额，回函相符。此外，审计项目组从 S 公司 2×22 年度对 P4 公司的销售明细账中选取了金额合计约为 70% 的销售

收入进行了细节测试,将确认销售收入的会计分录核对至订购单、销售单、发货单、发票等原始凭证,未发现异常,无需作进一步审计处理。
(略)

要求:针对上述资料,假定不考虑其他条件,逐项指出注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的审计工作底稿时,针对审计项目组成员的审计处理,应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

(1) 质疑: P1 公司是 S 公司 2×22 年度的新增客户,且营业收入排名居前五大之首,截至资产负债表日尚有大部分应收账款尚未收回,且发函未收到回函,由第三方支付为期后回款,可能表明收入存在重大错报和舞弊风险,项目组未予以关注。

改进建议: P1 公司是 S 公司的新客户,且函证未收回,期后由第三方支付回款的情况很可能表明对 P1 公司的销售收入存在舞弊风险,对确认的 P1 公司的销售收入,审计项目组应当考虑执行“延伸检查”程序,如调查并了解 P1 公司及第三方公司的背景信息,利用企业信息查询工具,对 P1 公司进行实地走访,观察 P1 公司的生产经营场地,判断其交易规模和经营规模是否匹配,询问 P1 公司未回函的原因并检查 P1 公司和第三方公司债权债务关系的真实性,检查采购商品在 P1 公司的销售情况和存放情况,查看除了购销业务之外, P1 公司和 S 公司之间是否还发生其他资金往来的情况,并了解资金往来的性质和商业合理性以及对 S 公司收到回款的资金来源进行追查等。

(2) 质疑: S 公司临近期末与 P2 公司发生大额销售收入,可能表明 S 公司期末存在提前确认收入而导致收入的真实性存在错报的风险,项目组仅针对 S 公司确认的对 P2 公司全年销售收入采用随机抽样的方法实施实质性程序,对临近期末销售收入的真实性,未予以充分关注;此外, S 公司临近期末的销售收入大幅增加,项目组对收入确认时点的合理性,未予以充分关注。

改进建议: 针对临近期末发生的销售收入的真实性, S 公司在对全年销售收入的真实性实施实质性程序时,应当特别从期末的大额销售收入 1000 万元中选取样本进行细节测试。审计项目组应充分了解 S 公司的收入确认会计实务,并对销售合同的条款进行详细检查,对所销售商品控制权转移的时点进行判断,确定符合收入确认条件的关键单据,评价客户确认销售收入的时点是否恰当。同时,根据对所销售商品控制权转移时点的判断,确定 S 公司的运输是否构成单项履约义务。取得资产负债表日后所有的销售退货记录,检查是否存在提前确认收入的情况;结合应收账款的函证程序,检查期末对 P2 公司的销售是否获得客户认可。

(3) 质疑: 存货因为滞销而发生大量退回的情况可能表明 S 公司对 P3 公司销售收入的确认存在错报, S 公司销售给 P3 公司的产品的控制权很可能在销售确认时未发生转移或在确认销售收入时对销售退货未作出合理估计,项目组未予以关注。

改进建议: 项目组应当检查 P3 公司销售退回货物的相关手续是否齐全,检查原始凭证,并确定其会计处理是否正确。项目组应当对 S 公司与 P3 公司签署的销售合同进行详细的检查,对双方约定的货物销售方式以及是否存在销售退货条款等进行分析和评价,以判断商品的控制权在销售收入确认时是否转移给 P3 公司或 S 公司是否已经采用合理的方法对销售退货进行合理的会计估计并进行了恰当的会计处理。同时,项目组在对收入实施实质性程序时,应当考虑扩大测试样本量进行细节测试以识别是否存在其他类似退货条款的销售收入可能存在错报风险。

如果销售退回表明对 P3 公司确认的销售收入存在错报,项目组应当向管理层提出对本年度已确认的销售收入进行调整的建议,考虑错报对上一年度财务报表的影响,必要时,应当向管理层提出调整比较期间的财务报表的建议并考虑对审计意见的影响。同时,退回存货的滞销可能表明存货存在减值迹象,项目组应当结合针对存货的审计程序对退回的存货以及 S 公司拥有的同类存货进行减值测试。

(4) 质疑: P4 公司为 S 公司的关联公司, 2×22 年度关联交易形成的销售收入金额较大,关联交易使销售收入可能存在更高的重大错报风险,项目组未予以充分关注。

改进建议: 针对与 P4 公司之间发生的关联方交易,审计项目组应当检查关联方的相关合同和协议,对交易的商业理由进行判断,检查与 P4 公司的关联交易是否已经经过管理层、治理层授权和审批或股东批

准，评价关联方交易是否是按照公平交易条款进行的。询问并了解 S 公司管理层对交易是否公平的认定，评价管理层认定关联交易为公平交易的认定，如考虑管理层用于支持其认定的程序是否恰当，验证支持管理层认定的内外部数据来源，并测试数据，评价管理层重大假设的合理性。针对识别出的关联交易可能存在超出正常经营过程的重大交易从而导致的舞弊风险，项目组应当进行“延伸审计”程序，如对 P4 公司的进行实地走访，观察 P4 公司的生产经营场地，判断其交易规模和经营规模是否匹配，检查采购商品在 P4 公司的实际销售情况和存放情况等。

例题 （一）审计项目组对 A 公司 2×25 年应收账款实施了函证程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

应收账款函证控制表

单位：万元

客户名称	金额	地址	函证方式	回函差异	审计说明
M 公司	1500	国外	N/A	N/A	1
Q 公司	8000	国内	纸质	N/A	2
G 公司	1000	国内	纸质	0	3

审计说明：

1. 在选择函证样本时，审计项目组注意到，应收账款——M 公司 2×25 年末余额为 1500 万元，该笔应收账款已于 2×26 年初全额核销，因此未实施函证。A 公司财务人员提供了公司管理层的核销批准文件，以及某中介机构出具的《应收账款核销专项报告》，结果满意。认为无需作进一步审计处理。
2. 项目组对 Q 公司寄发了询证函，未收到回函。A 公司财务人员表示：“A 公司于 2×25 年初向 Q 公司销售某大型成套设备，合同总价款 8000 万元。2×25 年末，Q 公司由于涉及多项诉讼，现已被法院列为失信被执行人。A 公司已将对 Q 公司的应收账款作为 1 年以内的账龄纳入应收账款账龄分析表，并以账龄组合为基础预计信用损失。项目组检查了相关的销售合同、发票、出库单、验收单等文件，并重新计算了 A 公司提供的应收账款账龄分析表，检查分析表中账龄划分的准确性，结果满意，认为无需作进一步审计处理。
3. 回函由 G 公司的母公司盖章确认。审计项目组了解到，G 公司及其母公司管理机构的人员和职能混同，其母公司可以通过 IT 系统随时调取 G 公司的相关信息。回函确认金额相符，结果满意，认为无需作进一步审计处理。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出注册会计师甲在复核审计项目组成员的工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

1. 质疑：不能仅仅因为期后应收账款已经核销，就不对相关应收账款实施函证程序。

改进建议：审计项目组应了解应收账款核销的具体原因，充分关注核销的合理性及应收账款的真实性，考虑是否应在本期计提坏账准备。该应收账款金额较大且 M 公司在海外，应当实施函证程序。关注是否存在舞弊导致的虚增收入、是否属于隐性关联方等情况，与国外 M 公司的销售业务是否存在合理的商业理由等。必要时，结合延伸检查程序对检查范围进行合理延伸，以应对识别出的舞弊风险。

【点拨】函证主要是为了证实存在认定，期后核销坏账主要针对“准计分”认定，不足以对存在认定提供充分、适当的审计证据。期后核销坏账批准文件属于内部文件，中介机构（管理层聘请的专家）出具的《应收账款核销专项报告》证明力较弱。因此需要根据识别和评估的重大错报风险，结合函证、延伸检查等程序获取充分、适当的审计证据，降低审计风险。

2. 质疑：项目组未对 Q 公司涉及多项诉讼，已被法院列为失信被执行人，与账龄分析表中具有类似信用风险特征的应收账款显著不同等异常情况予以充分关注，也未采取进一步审计程序存在不当之处。

改进建议：项目组应关注交易的真实性，是否经过适当的授权审批，相关款项可收回性以及是否存在舞弊迹象，必要时，执行“延伸检查”程序。项目组应建议A公司以Q公司的预期信用损失为基础单独进行减值测试，并根据历史经验，评价A公司对Q公司计提坏账准备所依据的资料、假设及方法是否合理；必要时，建议A公司补提坏账准备。

3. 质疑：G公司母公司盖章的询证函回函不符合函证的要求，不能作为可靠的审计证据。

改进建议：项目组应重新函证或执行替代的审计程序，同时考虑该母公司自身有无舞弊动机（如协助子公司隐瞒对外债务），从而影响回函可靠性，并考虑相关事项对审计意见的影响。必要时，可以扩大实施检查程序的范围。

【点拨】询证函上盖章确认的目的主要有两方面：一是确认询证函上填写的数据；二是公司对财务信息负责。母子公司属于不同的法人主体，各自独立承担法律责任，母公司的管理层没有权利代替子公司的管理层对函证负责。

（二）S1公司是A公司的子公司，审计项目组对S1公司2×25年应收账款实施了函证程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

S1公司主营业务的客户主要为个人。审计项目组对该业务的客户执行函证程序时，拟通过电子函证平台发函，并根据客户的销售收入从大到小排序，计划对排名前500名的客户均执行函证程序。执行函证程序过程中，因其中60名客户未完成实名认证，无法通过电子函证平台发函，审计项目组未对上述客户发函，但对其余440名客户通过电子函证平台进行了发函。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出注册会计师甲在复核审计项目组成员的工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应提出哪些质疑和改进建议。

【答案】质疑：项目组应当对无法函证的情形保持关注。个人客户相关的审计风险较高，项目组未对上述客户发函，未实施替代程序，未补充选取其他的函证样本，存在不当之处。

改进建议：项目组应进一步了解个人客户未完成实名认证的具体原因，设计并执行进一步审计程序，如实施替代程序，以获取充分、适当的审计证据，进而确认相关交易的真实性及准确性。此外，项目组确定无法对部分客户执行函证程序后，应重新考虑所选取的样本是否足以代表总体，以及是否需要增加函证对象。

【点拨】本案例改编自《深交所会计监管动态2×25年第4期》。由于审计说明中已表明S1公司主营业务的客户主要为个人，因此改进建议答题重点不是延伸检查，而主要是未完成实名认证的具体原因、替代测试，以及已经样本量是否足以代表总体等方面进行解答。

例题 注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的A公司2×25年部分审计工作底稿时，注意到以下事项：

函证控制表

单位：万元

询证函编号	是否回函（是/否）	账面余额	回函金额	差异	审计说明
应收账款询证函					
W1	是	1500	1500	0	1
应付账款询证函					
X1	否	200	不适用	不适用	2
预付账款询证函					
T1	是	20000	20000	0	3

审计说明：

1. 项目组采用随机抽样的方式选取了该客户，且该客户为海外某重要客户，由于给该客户寄发纸质询证函存在不便等实际情况，A公司财务人员提供了该客户联系人电话和私人电子邮箱，项目组以电子邮件方式发送了询证函，并通过电话提示接收邮件、及时回复询证函。项目组在预计时间内顺利收到询证函回函，回函显示金额相符。
2. 项目组对2×25年末A公司应付甲公司的账面余额实施了函证程序，函证金额为200万元，但未收到回函。项目组了解到，甲公司是一家强势央企，一般难以获取回函。但甲公司本期恰好由本事务所（汇亚会计师事务所）的某分所实施审计工作，并向A公司发来应收账款询证函，且金额也是200万元。由于未收到甲公司的回函，项目组本期直接采用了汇亚会计师事务所该分所发给A公司的询证函复印件作为替代审计程序。
3. 项目组对A公司预付Q公司的预付账款余额实施了函证程序。该预付款为A公司于2×25年初委托Q公司研发的预付账款余额。A公司财务人员表示，由于国家产业政策的调整，该委托研发事项已终止，双方正在对Q公司应退还的具体金额进行协商。项目组检查了合同、银行回单以及询证函回函，结果满意。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，逐项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，应提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

1. 质疑：项目组不应采用随机抽取的方式确定作为重要客户的函证样本；项目组通过私人电子邮箱寄发询证函存在不当之处。

改进建议：项目组在选择函证项目时，除应考虑金额较大的项目，还需要考虑风险较高的项目，例如：账龄较长的项目；与债务人发生纠纷的项目；重大关联方项目；主要客户（包括关系密切的客户）项目；新增客户项目；交易频繁但期末余额较小甚至余额为零的项目；可能发生错报或舞弊的非正常项目。如果应收账款余额由大量金额较小且性质类似的项目构成，审计项目组可采用抽样技术选取函证样本。

项目组还应要求A公司财务人员提供该海外客户公司电子邮箱，并验证其真实性和可靠性。同时，项目组和回函者可以采用一定的程序为电子形式的回函创造安全的环境，以降低可靠性存在的风险。如对可靠性存有疑虑，可与被询证者联系以核实回函的来源及内容。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

2. 质疑：不应直接用对方审计项目组发给被审计单位的询证函复印件代替本项目组主动发送的询证函。

改进建议：对方发来的询证函上注明的是对方的账面余额，其证明效力最多相当于收到对方寄来的对账单，与本项目组主动发送的询证函相比仍有差异。因此，项目组应实施替代审计程序。同时需要注意，同一事务所为不同客户提供服务的项目组之间应注意做好防火墙隔离，否则很可能违反保密义务，并导致利益冲突。

3. 质疑：项目组仅检查合同、银行回单及询证函回函存在不当之处，还应对该预付账款重分类并考虑对其进行减值测试。

改进建议：A公司应结合企业会计准则的相关规定，考虑是否应将该笔预付账款转入其他应收款核算。由于该预付账款金额较高，审计项目组可以进一步检查该研发项目的合理性，与Q公司是否存在关联方关系或隐性关联方关系，是否存在关联方资金占用等相关情况，与Q公司是否存在其他相关研发合作项目，对该预付账款的可收回风险进行分析和判断，并就其是否应计提减值获取充分、适当的审计证据。属于财务报表重大错报的，应建议管理层进行调整，如果管理层拒绝更正错报，应当了解不更正的理由，并在评价财务报表整体是否不存在重大错报时考虑该理由。

四、采购与付款循环的审计

2013 年真题 注册会计师乙在复核审计项目组部分成员编制的 C 公司 20×2 年度财务信息审计工作底稿时，注意到以下事项：

C 公司 20×2 年 12 月 31 日的其他应收款中有一项应收销售人员的备用金 10 万元。财务经理表示，该余额为销售人员 20×2 年 11 月出国参加为期一周的展会而预借的差旅费备用金，相关差旅费共计 10 万元已于 20×3 年 1 月报销完毕，上述其他应收款余额也已转入 20×3 年 1 月的销售费用。项目组成员检查了 20×3 年 1 月的相关差旅费报销凭证，相关差旅费金额与上述备用金金额相符，据此得出“于 20×2 年 12 月 31 日，该其他应收款余额没有差异”的结论。

要求：针对上述资料，指出注册会计师乙在复核项目组成员编制的 C 公司 20×2 年度财务信息审计工作底稿时，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。

【答案】

质疑：尽管相关备用金的报销是在 20×3 年完成的，但如果对应的是 20×2 年度的费用，则相关其他应收款 20×2 年末余额应当结转计入 20×2 年度损益。

改进建议：项目组成员应当检查预借备用金的相关凭证，并检查报销凭证所附的原始单据的日期，确定费用实际发生的期间，以确认其他应收款余额转入销售费用的会计期间是否恰当。并建议 C 公司将属于 20×2 年费用的部分调整计入 20×2 年度损益。

2017 年真题 审计项目组对 A 公司某子公司 20×6 年度管理费用实施了实质性程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

管理费用明细表

单位：万元

项目	20×6 年	20×5 年	说明
工资及奖金	2000	1500	1
差旅费	400	500	2
(略)	(略)	(略)	(略)
合计	(略)	(略)	

审计说明：

1. 客户财务人员说明，本年度工资及奖金较上年有较大增加的主要原因如下：

(1) 20×6 年 1 月，根据董事会于当月通过决议，公司计提并发放了 20×5 年度管理人员年终奖 100 万元，并计入当月管理费用。而在 20×5 年度，公司未计提和发放 20×4 年度管理人员年终奖。

(2) 20×6 年，公司加大市场开拓力度，因此新招聘了若干销售人员。

项目组检查了上述董事会决议和年终奖发放记录，并对 20×6 年度销售人员工资进行了合理性测试，未发现差异。无需作进一步审计处理。

2. 客户财务人员说明，本年度差旅费较上年有较大减少的主要原因为：公司 20×6 年度提高了差旅费预借额度，由于相关员工已预借了足够现金作为备用金，因此差旅费报销及时性有所下降。

项目组注意到“其他应收款——备用金”20×6 年 12 月 31 日余额较上年末有明显增加。经抽查 20×6 年 12 月 31 日“其他应收款——备用金”余额主要项目相关预借单据和审批记录，及 20×6 年度“管理费用——差旅费”发生额主要项目相关报销单据和审批记录，未发现差异。无需作进一步审计处理。

(略)

要求:针对上述资料,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。

【答案】

质疑:财务人员对年终奖的说明表明,该子公司未将 20×5 年度管理人员年终奖计入正确期间,20×5 年度年终奖入账存在截止性差异,但项目组未建议该子公司作出调整。

改进建议:建议该子公司将 20×5 年度年终奖调整计入 20×5 年度损益。

质疑:财务人员对销售人员工资的说明表明,该子公司将一些销售人员工资计入管理费用,存在销售人员工资列报错误,但项目组未建议该子公司作出调整。

改进建议:建议该子公司将销售人员工资列为销售费用。

质疑:财务人员对差旅费的说明表明,该子公司可能存在因员工未及时报销差旅费而导致“管理费用——差旅费”和“其他应收款——备用金”均存在错报的情况,但项目组未作进一步审计处理。

改进建议:项目组应对差旅费实施截止性测试,包括检查截止日前后差旅费报销凭证所附原始单据日期等,对所识别存在截止性差异的差旅费提出审计调整,将属于 20×6 年度的部分调整计入 20×6 年度损益。

【点拨】2021 年真题也有类似题目出现,2021 年真题答案主要是检查截止日后的差旅费报销凭证所附原始单据日期等。

实际上,截止测试主要是检查截止日前后一段时间的差旅费报销凭证所附原始单据日期等,以验证入账的及时性。由于本题主要是查找本年度差旅费较上年有较大减少的主要原因,因此应主要通过期后的截止测试等程序加以实现。

例题 审计项目组对 A 公司及其子公司 S 公司 2×25 年度研发费用实施了实质性程序,相关审计工作底稿部分内容摘录如下:

A 公司研发费用明细表

单位:万元

项目	一季度	二季度	三季度	四季度	审计说明
折旧	80	178	178	176	2
其他制造费用	35	40	170	35	3
S 公司研发费用明细表					
工资薪金	300	310	340	360	4
	(略)	(略)			
审计说明: 1. 2×25 年初, A 公司内部独立进行某项软件研发, 本年研发支出共计 2500 万元, A 公司将其计入无形资产。项目组检查了银行回单, 核对了取得的增值税专用发票与记账凭证金额的一致性, 结果满意。未作进一步审计处理。 2. A 公司没有单独的研发部门, 研发团队设置在生产部门。A 公司于 2×25 年 3 月末购买了一台机器设备, 作为固定资产核算, 同时用于生产经营和研发活动, A 公司将该设备的折旧费用全部计入研发费用。 3. A 公司第三季度其他制造费用有明显上升。A 公司财务人员表示: 在第一、第二和第四季度, 其他制造费用按照工时消耗比例在生产活动和研发活动间进行分摊。但由于第三季度工时表未获得审批, 因此按照材料消耗比例在生产活动和研发活动间进行分摊。					

4. S 公司为 A 公司的子公司。审计项目组注意到，S 公司研发部门相关研发项目至 9 月 30 日已全部结题完成，第四季度没有新的研发项目。

此外，S 公司研发部门下设研发培育部，当年新入职研发应届生均在该部门，上述人员本年均未参与具体研发项目，仅在研发部门进行学习培训，S 公司将相关人员薪酬在研发费用中进行核算，但在计算研发费用加计扣除金额时将上述人员的薪酬费用予以剔除。审计项目组检查了研发部门工资清单、记账凭证以及银行支付凭证，结果满意。

要求：针对上述资料，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审计工作底稿时，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。

【答案】

1. 质疑：A 公司将 2500 万元计入无形资产，可能存在未能满足会计准则对开发支出资本化条件的规定，进而高估资产低估费用的重大错报风险。

改进建议：项目组应向有关技术人员了解该项研发项目的进展并分析其合理性；检查管理层编制的有关可行性报告和研发项目预算等文件资料；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合理；检查开发支出是否满足会计准则关于开发支出资本化五个条件的有关规定，合理评估其资本化的具体时点及其恰当性；检查各项支出是否与研究开发直接相关。必要时，利用专家的工作。

2. 质疑：A 公司于 2×25 年 3 月末购买的固定资产，同时用于生产经营和研发活动，将折旧费用全部计入研发费用明显不合理，审计项目组未予以充分关注。

改进建议：项目组应检查 A 公司应对该生产设备使用情况是否进行了必要记录，并按照受益所属原则，将实际发生的折旧费按实际工时占比等合理方法在研发活动和生产经营活动之间分配，不能全部计入研发费用。同时，评估 A 公司会计处理的合理性，如存在错报，提出相应审计调整建议。

3. 质疑：由于第三季度工时表未获得审批，A 公司变更了分配方法，导致第三季度的其他制造费用波动明显，审计项目组未充分关注。

改进建议：审计项目组应询问三季度工时表未获得审批的原因，如期末三季度工时表已获批准，应检查三季度工时表与其他季度比较是否存在异常情况。如存在异常，分析其合理性；如无异常，可以要求被审计单位按照第三季度的工时表，建议进行相应审计调整。如期末未获批准，应了解迄今未获审批的具体原因及其合理性。同时，应进一步检查第三季度变更分配方法的合理性，是否存在因分摊方法的改变可能产生的其他错报。如存在错报，提出相应审计调整建议。

4. 质疑：第四季度的研发费用高于前三个季度，而第四季度没有任何的研发项目且 S 公司将研发部门新入职应届生的工资也计入研发费用，审计项目组未充分关注其合理性。

改进建议：研发支出（不论是资本化还是费用化）都应对应于特定的研发项目，无对应项目的支出不能作为研发支出。因此，第四季度研发费用金额应为零，同时，对于第三季度等其他季度研发部门新入职应届生的工资也应调整至管理费用等相关科目。审计项目组应评估该错报对报表的影响程度，是否存在虚增研发费用的情况；必要时，与管理层进行沟通并提出相应审计调整建议。

例题

项目合伙人甲在复核部分审计项目组成员编制的审计工作底稿时，注意到以下事项：

金额单位：万元

询证函 编号	是否回函 (是 / 否)	账面余额	回函金额	差异	审计说明
应收账款询证函					
W1	是	2000	2000	0	1
预付账款询证函					
V1	是	380	380	0	2

V2	是	4600	4600	0	3
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)

审计说明：

1. A 公司在 2×25 年与某经销商签署协议，通过该经销商销售 I 产品，合同总价款为 2000 万元。合同规定，A 公司将 I 产品销售给经销商后，给终端客户提供的安装服务也应由 A 公司负责。项目组注意到，该安装服务与 I 产品之间存在高度关联性，只能由 A 公司提供，其他第三方无法替代。A 公司发货后已取得经销商开具的货物签收单，并确认收入 2000 万元，但经销商尚未支付该笔款项。截至 2×25 年 12 月 31 日，该设备尚未安装调试完毕。项目组收到了经销商的回函，回函显示金额相符。项目组还检查了合同、出库单、货物签收单等，结果满意，认为无需作进一步审计处理。
2. 项目组注意到，该款项余额为 A 公司于 2×25 年 1 月初委托 V 公司的广告宣传推广费。合同规定，A 公司应于合同签订日，一次性预付款项 380 万元。合同同时规定，V 公司为 A 公司某品牌的广告宣传周期为一年，合同到期后，双方再统一结算，V 公司根据实际结算金额给 A 公司开具发票。项目组检查了合同、银行支付回单以及询证函回函，结果满意。未作进一步审计处理。
3. 2×25 年初，A 公司向一新增供应商预付大额原材料采购款，期末审计时，尚未收到相关原材料。审计项目组检查了采购合同、付款申请单、付款凭证等支持性文件，并向该供应商函证，结果满意，据此认可了该预付款项的年末余额。

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，指出项目合伙人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。

【答案】

1. 质疑：A 公司在发货并取得经销商开具的货物签收单时确认收入存在不当之处。

改进建议：该安装服务与 I 产品之间存在高度关联性，即合同中承诺的商品和安装服务之间会受到彼此的重大影响。因此，整体构成一项履约义务，该项履约义务只有在完成安装调试时才履行完毕。A 公司应在给终端客户提供完毕安装服务并获取终端客户验收单时确认收入。审计项目组应当考虑扩大测试样本量进行细节测试以识别是否存在其他类似条款的销售收入可能存在错报风险。

2. 质疑：预付账款年末仍为 380 万元，表明 A 公司存在低估费用的重大错报错报风险。项目组仅检查合同、银行回单及询证函回函存在不当之处。

改进建议：A 公司应根据企业会计准则的相关规定，将本期发生的广告宣传推广服务费计入销售费用；项目组还应检查该笔预付款期后双方结算情况及具体金额，并根据实际结算金额考虑是否调整本期计入销售费用的金额。审计项目组应当考虑进行相应的审计调整，并评估该错报对审计意见的影响程度。

3. 质疑：A 公司向该新增供应商预付大额原材料采购款，审计项目组应充分关注并评价预付款项的商业合理性。

改进建议：审计项目组应当考虑执行“延伸检查”程序，针对上述大额预付款项进行充分核查，关注 A 公司向该新增贸易供应商进行大额预付，却未收到货物的商业理由，了解相关交易背景及交易的真实目的，评价其商业理由是否表明 A 公司从事该交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为，即与“隐性”关联方进行虚假交易以掩盖关联方无偿占用资金的情况。

例如，了解 A 公司采购原材料的商业理由，查询贸易供应商的背景信息，访谈贸易供应商管理层及相关人员，对涉及的贸易供应商进行实地走访，观察其生产经营场地，判断其与 A 公司的交易规模是否与其生产经营规模匹配，了解 A 公司采购相关贸易供应商产品的用途，是否属于名义上的商品采购，实际是关联方（或者“隐性”关联方）的资金占用。

五、生产与存货循环的审计

2016 年真题 注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的审计工作底稿时，注意到以下事项：

（一）A 公司 20×5 年 12 月 31 日存货余额中有 1000 件库龄一年以上的某产成品。审计项目组就上述产成品是否存在减值与 A 公司财务人员进行了讨论。财务人员表示，上述产成品中有 50 件已于 20×6 年 1 月销售给 A 公司的母公司，且售价超过其单位成本，因此，上述产成品在 20×5 年 12 月 31 日不存在减值情况。审计项目组检查了上述期后销售的合同、发票、发运及收款记录，未发现差异，并注意到上述期后销售售价高于其单位成本。审计项目组据此得出“20×5 年 12 月 31 日，A 公司上述产成品无需计提存货跌价准备”的结论。

（二）20×5 年 12 月 31 日，审计项目组对 A 公司 20×5 年度集团财务报表某重要组成部分（子公司——H 公司）的存货进行了监盘，并按计划抽取若干存货样本实施了抽盘程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

序号	项目	账面结存数	盘点数	差异（1）	实际抽盘数	差异（2）	注释
		a	b	c=b-a	d	e=d-b	
1	存货 A	100 件	120 件	20 件	120 件	—	1
2	存货 B	80 件	80 件	—	60 件	-20 件	2
..... (略)	 (略)	 (略)	 (略)	 (略)	 (略)	 (略)	

审计说明：

1. 差异（1）对应的 20 件外购存货 A 已于 20×5 年 12 月 31 日验收入库，但 H 公司于 20×6 年 1 月才收到供应商开具的发票。H 公司已于 20×6 年 1 月将上述 20 件存货 A 计入当月存货账簿记录。审计项目组核对了上述 20 件存货 A 的采购发票和 20×6 年 1 月的入账记录，未发现差异。对差异（1）无需作进一步审计处理。

2. 差异（2）是由于 H 公司在盘点时将 20×5 年末实际已毁损的 20 件存货 B 计入盘点数所致，已经要求 H 公司按照实际抽盘结果加以更正，将 20 件已毁损的存货 B 转入 20×5 年度损益。

3. 除上述差异（2）外，其余按计划抽盘的样本均未发现差异。无需作进一步审计处理。

结论：除存货 B 存在上述差异（2）外，于 20×5 年 12 月 31 日，H 公司其他存货账面结存数量不存在错报。

要求：针对上述资料，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。

【答案】

1. 质疑：该产成品期后销量仅占其 20×5 年末库存的 5%，且为关联交易，因此不足以直接认定该产成品不需计提存货跌价准备。

改进建议：应基于市场公允价格对 20×5 年末相关产成品进行减值测试，以确定是否需要计提跌价准备，并进一步检查销售给关联方的价格是否公允，是否存在其他条款和条件（如信用条款、或有事项以及特定收费等），如存在，是否与独立各方之间通常达成的交易条款相同。

2. （1）质疑：差异（1）显示 20×5 年 12 月 31 日存货 A 存在错报，但未建议客户作出调整。

改进建议：应建议被审计单位将已于 20×5 年 12 月 31 日验收入库的存货 A 在 20×5 年度财务报表中予以暂估入账。

（2）质疑：差异（2）显示被审计单位的存货盘点在准确性方面存在错误，但未进一步考虑其对测试范围的影响。

改进建议：应进一步考虑错误的潜在范围和重大程度，在可能的情况下，扩大检查范围以减少错误的

发生。

2019 年真题 注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的审计工作底稿时，注意到以下事项：

审计项目组对 A 公司 20×8 年 12 月 31 日存货进行了监盘，并按计划抽取若干样本实施了抽盘程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

项目	账面结存数	盘点数	差异（1）	实际抽盘数	差异（2）	审计说明
	a	b	c=b-a	d	e=d-b	
A 原材料	1000 件	1000 件	0	1000 件	0	3
B 原材料	200 件	205 件	5 件	205 件	0	4
W 产品	100 件	110 件	10 件	100 件	-10 件	5
（略）	（略）	（略）	（略）	（略）	（略）	（略）

审计说明：

1. 20×8 年末，A 公司存货存放于四个仓库（P1、P2、P3、P4），除位于公司本部的 P1 仓库外，其他三个仓库分散于本市不同区域，每个仓库所保管存货的账面余额均占 A 公司 20×8 年末存货余额 20% 以上。A 公司对上述仓库存货进行了盘点，审计项目组实施了监盘和抽盘程序，相关工作开展时间汇总如下：

仓库	A 公司实施存货盘点日期	审计项目组实施监盘和抽盘日期
P1 和 P2	20×8 年 12 月 30 日	20×8 年 12 月 30 日
P3 和 P4	20×8 年 12 月 31 日	20×8 年 12 月 31 日

2. 本次抽盘涉及存货项目较多，品种和规格庞杂，为避免抽盘差错，审计项目组于 20×8 年 12 月 29 日将拟抽盘项目的具体品种和规格与 A 公司年末存货盘点负责人进行了确认。

3. 审计项目组注意到，存放于仓库中的 A 原材料表面有较多灰尘。A 公司财务人员说明：（1）A 原材料系 Y 产品的专用原材料，20×8 年 Y 产品售价出现大幅下滑，于 20×8 年末，Y 产品售价已低于成本；（2）尽管 A 公司目前仍在生产 Y 产品，但产量已有所降低，导致 A 原材料的积压。但上述 A 原材料仍将用于 Y 产品生产，且 Y 产品售价预计将在 20×9 年下半年回升，因此无需对 A 原材料计提跌价准备。

审计项目组查阅了 A 公司提供的某独立研究机构出具的 Y 产品 20×9 年市场分析报告，注意到其中确实存在“Y 产品售价可能在 20×9 年下半年回升”的表述。因此，无需作进一步审计处理。

4. 差异（1）的原因是：B 原材料供应商在 20×8 年第四季度推出新的实物返利政策，除以正常价格（每件 10000 元）采购的 B 原材料外，A 公司还额外无偿获得 5 件 B 原材料。A 公司财务人员说明：上述 5 件 B 原材料系供应商赠送，无需进行会计处理，因此导致账面结存数与实际库存数存在差异。

审计项目组检查了 A 公司获得上述 5 件 B 原材料的相关合同和交易单据，发现 A 公司财务人员介绍的情况属实，并据此提出如下审计调整建议：

借：存货 50000 元
贷：营业外收入 50000 元

5. 差异（1）和差异（2）的原因是：W 产品所在的仓库主要由 A 公司一名新员工负责盘点，由于其对公司产品的规格和型号不熟悉，将部分其他产品误认为 W 产品，导致盘点结果出现错误。经抽盘，审计项目组注意到，W 产品实际库存数与账面结存数一致。审计项目组已要求该员工按实际抽盘数更新 W 产品盘点结果。无需作进一步审计处理。

项目	账面结存数	盘点数	差异（1）	实际抽盘数	差异（2）	审计说明
	a	b	c=b-a	d	e=d-b	
（略）						

要求：针对上述资料，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。

【答案】

（1）质疑：A 公司存放存货的四个仓库均在本市，未在同一天安排盘点，存在 A 公司通过在不同仓库之间转移存货将同一存货重复纳入盘点范围，从而虚构存货结存数量的可能。

改进建议：应要求 A 公司对四个仓库的存货同时重新安排盘点，由项目组同时实施存货监盘和抽盘程序，并实施适当的审计程序，检查重新盘点日与资产负债表日之间的存货变动是否已得到恰当记录，进而倒推至资产负债表日存货结存情况，以确定资产负债表日存货结存是否不存在重大错报。

（2）质疑：在实施监盘和抽盘程序前，不应将拟抽盘样本信息事先透露给 A 公司，应尽可能避免让 A 公司事先了解将要抽盘的内容。

改进建议：重新抽取样本，重新实施抽盘程序，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得到恰当记录，进而倒推至资产负债表日存货结存情况，以确定资产负债表日存货结存是否不存在重大错报。

（3）质疑：存货可变现净值应以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础确定，考虑到 A 原材料将用于生产 Y 产品，且 Y 产品售价于 20×8 年末已低于成本，A 原材料很可能存在减值情况，不应仅凭 20×9 年下半年 Y 产品售价可能回升的说法认定无需计提存货跌价准备。

改进建议：应以 20×8 年 12 月 31 日取得最可靠的证据估计的 Y 产品售价为基础，计算 A 原材料的可变现净值，计算确定是否应对 A 原材料计提存货跌价准备。对于 20×8 年 12 月 31 日至 20×8 年度财务报告报出日之间的 Y 产品售价变动，如有确凿证据表明其对 20×8 年 12 月 31 日 A 原材料已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应考虑其影响。同时，还应考虑 A 公司是否已对 20×8 年末 Y 产品存货余额计提恰当的存货跌价准备。

（4）质疑：对供应商赠送 B 原材料的审计调整建议不合理。

改进建议：对收到供应商赠送的 B 原材料，不应确认营业外收入，应建议 A 公司调整 B 原材料的财务账面结存数量，并根据 B 原材料相关期间耗用情况，考虑上述数量调整对 B 原材料相关期间成本结转的影响及对 20×8 年末 B 原材料存货结存金额的影响。

【点拨】《监管规则适用指引——会计类第 2 号》之“2-5 销售返利的会计处理”：一般而言，对基于客户采购情况等给予的现金返利，企业应当按照可变对价原则进行会计处理；对基于客户一定采购数量的实物返利，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理，评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。

类型	处理原则
现金折扣	可变对价
现金返利	可变对价
实物返利	附有客户额外购买选择权的销售

（5）质疑：差异原因是由于 A 公司员工不熟悉公司产品的规格、型号所致，很可能表明该员工负责的存货盘点在准确性和完整性方面存在其他错误，不应仅要求该员工按 W 产品实际抽盘数更新盘点结果，而不作进一步审计处理。

改进建议：审计项目组应要求 A 公司重新盘点该员工负责盘点的存货，并重新实施监盘和抽盘程序。

2022 年真题

S3 公司系 A 公司的全资子公司，明星会计师事务所接受委托，对 S3 公司 2×21 年

度财务报表进行审计，并发表审计意见。注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的 S3 公司 2×21 年度财务报表审计工作底稿时，注意到以下事项：

S3 公司部分财务数据（未经审计）摘录如下：

营业收入和成本明细表

单位：万元

项目	2×21 年		2×20 年	
	营业收入	营业成本	营业收入	营业成本
N 产品	820	800	1500	1200
O 产品	0	0	50	45
P 产品	5000	4100	4000	3200
Q 产品	400	800	0	0
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)

审计项目组对 S3 公司 2×21 年 12 月 31 日的存货实施了实质性程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

存货明细表

单位：万元

项目	2×21 年 12 月 31 日		2×20 年 12 月 31 日		审计说明
	存货账面余额	跌价准备	存货账面余额	跌价准备	
N 产品	900	0	400	0	1
O 产品	800	0	800	0	2
P 产品	500	0	450	0	3
Q 产品	500	260	0	0	4
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)
L 原材料	700	0	0	0	4
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)

审计说明：

- 因竞争对手改进了生产工艺，大幅提高了产品质量及性能，N 产品订单及售价均大幅下降，并在 2×22 年有继续下降的趋势。S3 公司财务人员说明，该产品目前生产情况正常，2×21 年平均毛利率约为 2.4%。审计项目组分析了该产品 2×21 年的毛利率，未发现异常。无需作进一步审计处理。
- S3 公司财务人员说明，由于自有仓库库容不足，S3 公司将 O 产品存放在当地第三方仓库保管，审计项目组获取了 S3 公司与第三方仓库的仓储合同，检查了仓储费支付清单，亲自寄发并收回了向第三方仓库函证 O 产品存放数量的询证函，回函数量与账面一致。无需作进一步审计处理。
- 审计项目组在 2×21 年 12 月 31 日存货监盘时，发现 P 产品的盘点实际结存数比账面结存数多 100 件。S3 公司财务人员说明，2×21 年 12 月 10 日向某客户销售 P 产品 500 件，于当月交货、收到全部货款并确认收入，2×21 年 12 月 31 日因产品质量问题该客户退货 100 件，尚未办理入库手续，但其他客户退货的 P 产品均已入库。审计项目组检查了该笔退货的运输单据、签收记录，未发现异常。无需作进一步审计处理。

4. Q 产品是 S3 公司 2×20 年研发的新产品，并已于 2×21 年 1 月投入量产，由于质量和性能未达预期，按目前的工艺生产的 Q 产品仅能按次品折价销售，2×21 年 12 月 31 日，S3 公司已根据 Q 产品当前市场价格减去销售费用及相关税费计算 Q 产品期末可变现净值，并计提相应跌价准备。L 原材料是专门用于生产 Q 产品的原材料，库存 L 原材料将继续用于 Q 产品的生产。S3 公司财务人员说明，S3 公司计划对 Q 产品生产进行改进，预计 2×22 年将实现技术突破，产品毛利率将达到 50%。审计项目组获取并查阅了 S3 公司提供的 Q 产品生产技术改进计划和某独立研究机构出具的 Q 产品 2×22 年市场分析报告，注意到其中确实存在“如 2×22 年实现技术突破，Q 产品毛利率预计可能达到 50%”的表述，因此无需对 L 原材料计提存货跌价准备。

（略）

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，逐项指出注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的审计工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

（1）质疑：N 产品 2×21 年 12 月 31 日的存货账面余额较 2×20 年 12 月 31 日大幅增加，2×21 年 12 月 31 日的存货账面余额已超过 2×21 年全年销售额，而 S3 公司所生产的 N 产品销量、毛利率在 2×21 年大幅下降，在 2×22 年仍有下降的趋势，且 2×21 年平均毛利率仅为 2.4%，均显示 N 产品在 2×21 年末很可能已发生跌价损失，审计项目组未予以关注。

改进建议：审计项目组应建议 S3 公司结合 N 产品价格变动及产品预期销售情况等因素，对 N 产品实施存货跌价准备测试。如测试结果显示该产品可变现净值低于其成本，应建议 S3 公司对其计提存货跌价准备。

（2）质疑：O 产品在 2×20 年仅少量销售，2×21 年未实现销售，审计项目组未充分关注第三方保管或控制的产品库龄及产品状况，以分析其是否存在跌价损失。

改进建议：审计项目组还应对第三方保管的 O 产品的存货状况进行函证；对 S3 公司在当地委托的第三方仓库，可以实施存货监盘程序，在监盘时关注 O 产品的状况；获取 S3 公司编制的存货货龄分析表，获取 O 产品的货龄；建议 S3 公司结合 O 产品货龄、存货状况及产品预期销售情况等因素，对 O 产品实施存货跌价准备的测试，如测试结果显示该产品可变现净值低于存货成本，应建议 S3 公司对其计提存货跌价准备。

（3）质疑：客户退货产生的 P 产品存货盘点差异可能表明 S3 公司 2×21 年度收入、成本及相关财务报表项目确认存在错报，同时由于质量问题退货产品可能存在期末跌价风险，审计项目组未充分关注。改进建议：应检查与该客户签订的 P 产品销售合同中对退货条款的具体约定，判断客户退货导致的存货差异是否存在收入、成本及财务报表项目错报，如存在错报，建议审计进行调整；如有必要，检查 P 产品同类销售合同，评估 2×21 年度在确认收入时对退货率估计是否合理，如存在不合理，应建议 S3 公司重新估计并对收入及财务报表项目错报进行必要调整。同时关注管理层是否对 P 产品进行期末计价测试，评估是否存在错报，如必要，建议进行相应审计调整。

（4）质疑：L 原材料系专门为生产 Q 产品而持有的材料，其期末价值应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以确定，Q 产品在 2×21 年末的现状是生产的产品按次品销售，产品售价低于成本，不应仅凭预计未来技术改进后 Q 产品毛利率预计可能达到 50%的说法认定 L 原材料无需计提存货跌价准备。

改进建议：应以 2×21 年 12 月 31 日取得的最可靠证据估计的按照目前工艺生产的 Q 产品售价为基础，计算 L 原材料的可变现净值，确定是否应对 L 原材料计提存货跌价准备。关注期后 S3 公司对 Q 产品生产技术改造完成情况，对于 2×21 年度财务报告批准报出日前 Q 产品的售价变动，如有确凿证据表明其对 2×21 年 12 月 31 日 L 原材料已经存在的情况提供了新的或进一步证据，应考虑其影响。

2024 年真题（学员回忆版）

S3 公司系 A 公司的全资子公司，明星会计师事务所接受委托，对 S3 公司 2×23 年度财务报表进行审计，并发表审计意见。注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的 S3

公司 2×23 年度财务报表审计工作底稿时，注意到以下事项：

S3 公司部分财务数据（未经审计）摘录如下：

单位：万元

项目	2×23 年末	2×22 年末	2×21 年末
存货	6000	3000	2950
其中：X1 原材料	600	720	690
X2 原材料	1650	600	590
Y7 产品	1800	960	930
（略）	（略）	（略）	（略）
预付款项	600	3100	3000
其中：预付 H2 公司	0	2500	2500
（略）	（略）	（略）	（略）

审计项目组对 S3 公司的存货进行了监盘，按计划抽取若干存货样本实施了抽盘程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

项目	账面结存数	盘点数	差异（1）	实际抽盘数	差异（2）	审计说明
	a	b	c=b-a	d	e=d-b	
X1 原材料	900 件	1200 件	300 件	1200 件	0	1
X2 原材料	550 件	550 件	0	300 件	-250 件	2
Y7 产品	900 件	900 件	0	900 件	0	3
Y8 产品	2000 件	2000 件	0	2000 件	0	4
（略）	（略）	（略）	（略）	（略）	（略）	（略）

审计说明：

1. S3 公司财务人员说明，X1 原材料盘点差异 300 件的原因是公司已于 2×23 年 12 月 31 日将该部分材料验收入库，但 2×24 年 1 月才收到供应商开具的发票，公司已于 2×24 年 1 月将上述 300 件 X1 原材料入账。审计项目组检查了材料入库单、期后入账记录和采购发票，未发现异常。无需作进一步审计处理。

2. X2 原材料是 S3 公司用于生产某电子产品的贵金属原材料。审计项目组抽盘发现 X2 原材料实际抽盘数比账面结存数少 250 件。S3 公司财务人员说明，该 250 件 X2 原材料是 2×21 年末以预付货款方式向当地供应商 H2 公司采购，2×23 年 12 月已交付验收，但因公司材料仓库临时库容不足，暂由 H2 公司代管，S3 公司盘点时已将其纳入盘点范围，拟于 2×24 年 1 月生产领用时运回公司。审计项目组检查了采购合同、付款单据、采购发票、验收记录、与 H2 公司“商品代管协议”，向 H2 公司函证了 X2 原材料的库存数量，回函相符，并检查 2×24 年 1 月的生产领用记录，未发现异常。无需作进一步审计处理。

3. 审计项目组在存货监盘时从仓库人员处得知，Y7 产品积压严重，造成仓库库容紧张。2×24 年 1 月，审计项目组进一步检查，发现 Y7 产品 2×23 年末售价已低于成本，询问 S3 公司销售人员得知市场短期内不会好转。2×24 年 3 月，S3 公司财务人员解释，Y7 产品 2×23 年 12 月平均毛利率

1%，且 2×24 年 3 月以来市场价格已回升，无需计提跌价准备。审计项目组核实 2×24 年 3 月 Y7 产品销售价格确已上升并高于 2×23 年末单位成本，无需作进一步审计处理。

4. 2×23 年底，S3 公司的 Y8 产品同时存放于同一个城市的多个仓库，每个仓库存放余额均较大，审计项目组根据 S3 公司的盘点计划分三天对 Y8 产品进行监盘。为了提高监盘效率，审计项目组监盘前将拟抽盘的仓库与 S3 公司财务人员进行了沟通。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，逐项指出注册会计师甲在复核审计项目组成员的工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

（1）质疑：300 件 X1 原材料 2×23 年底已验收入库但未入账，表明存货、应付账款或预付款项可能存在错报，审计项目组未进行审计处理。

改进建议：应建议 S3 公司将 2×23 年底已验收入库未入账的 300 件 X1 原材料在 2×23 年度财务报表中暂估入账，调增存货相应调整应付账款或预付款项；向管理层了解产生错报的原因和评估错报的影响，必要时扩大存货实质性程序的范围。

（2）质疑：X2 原材料抽盘发现差异，以往年度以预付方式向本地供应商采购贵金属材料而预付货款长期挂账，本期货物交付验收但存放于供应商仓库，期末原材料账面价值显著高于以往年度，上述异常表明 X2 原材料期末存货的存在性可能存在错报风险，且可能存在以虚假采购交易进行利益输送的舞弊风险；审计项目组未保持足够警觉。

改进建议：对采购交易的真实性及存货的存在性存在重大疑虑，通过常规审计程序无法获取充分、适当的审计证据，需要考虑实施特定审计程序及“延伸检查”程序，以应对识别出的舞弊风险，比如：调查并了解 H2 公司背景信息，是否与 S3 公司存在隐形关联关系；访谈 S3 公司及 H2 公司管理层及相关人员，调查了解以预付款采购贵金属材料及长期挂账的商业合理性；实地走访 H2 公司，核实售后代管商品的商业合理性及真实性；如真实存在，核查判断货物控制权期末时点是否转移；

结合 X2 原材料相关产品生产及销售情况，核实期末存货存在性、期后货物运输记录及生产领用记录的真实性；调查预付货款的资金流，对于预付货款的去向进行追查以核实是否存在利益输送；如涉及存货确认重大错报，提出相应审计调整建议；必要时考虑与治理层沟通；如涉及舞弊，考虑对审计风险的影响并采取恰当应对措施。

（3）质疑：存货可变现净值应以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础确定，Y7 产品在 2×23 年底积压严重，售价已低于成本，很可能已存在跌价，不应仅凭 2×23 年 12 月毛利率为 1%和期后售价回升而判断无需计提存货跌价准备，审计项目组未予关注。

改进建议：检查 S3 公司 Y7 产品存货跌价准备计提方法及假设合理性，评估企业是否以 2×23 年 12 月 31 日取得最可靠的证据确定估计售价，对于期后 Y7 产品售价变动，检查是否有确凿证据表明其对 2×23 年 12 月 31 日 Y7 产品已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，如有，应考虑其影响。

（4）质疑：对同一类存货在同一个城市的多个仓库，未安排在同一天盘点和监盘，存在通过在不同仓库之间转移存货将同一存货重复纳入盘点范围，从而虚构存货结存数量的可能；在实施监盘程序前，将拟抽盘仓库事先透露给 S3 公司，存在 S3 公司了解将要抽盘的仓库而予以事先准备的可能，导致监盘程序失效。

改进建议：提请 S3 公司制定合理的存货盘点计划，要求对存放在同一个城市多个仓库的 Y8 产品同时重新安排盘点；审计项目组应同时实施存货监盘程序，尽可能避免让 S3 公司事先了解将要抽盘的仓库以及抽盘的内容；对重新盘点日与 2×23 年 12 月 31 日之间的存货变动实施审计程序，倒推资产负债表日存货结存情况，以确定资产负债表日存货结存是否不存在重大错报。

六、货币资金的审计

2024 年度财务报表,与货币资金相关的部分事项如下:

(1) A 注册会计师按银行公示的受理邮寄函证的地址,亲自寄出甲公司盖章的银行询证函,并要求银行将回函直接寄回至 ABC 会计师事务所。

(2) A 注册会计师在检查甲公司银行对账单时,发现相同金额的一收一付、多次转入转出的大额异常交易, A 注册会计师检查了银行存款日记账和相应交易及资金划转的支持性文件,结果满意,据此认为已就上述交易获取了充分、适当的审计证据。

(3) 2025 年 1 月,甲公司将一笔 2024 年 12 月存入的定期存款质押用于自身借款。A 注册会计师对定期存款相关信息实施了函证程序,检查并核对了质押合同和定期存单复印件相关信息,结果满意,认可了定期存款的存在认定。

(4) A 注册会计师对利息收入实施实质性分析程序,根据银行存款平均余额和存款利率建立了利息收入预期值,因预期值与账面金额之间的差异小于实际执行的重要性,据此认为无需对该差异作进一步调查。

要求:针对上述第(1)至(4)项,逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当,简要说明理由。

【答案】

(1) 不恰当。应由专门部门或岗位集中发送银行询证函/应通过事务所函证中心发送银行询证函。

(2) 不恰当。应关注有关交易及相应资金流转安排是否具有合理的商业理由。

(3) 恰当。

(4) 不恰当。应将预期值与账面金额之间的差异与可接受的差异额进行比较。

七、注册会计师利用他人的工作

例题

A 公司与非关联方丁公司于 2×20 年共同出资设立 S 公司, A 公司出资 4000 万元持有 S 公司 40%的股份,能够对 S 公司施加重大影响。2×25 年 12 月 31 日, A 公司发行 1500 万股股票给非关联方丁公司,取得 S 公司 60%股权, S 公司成为 A 公司的全资子公司。购买日 A 公司股票每股市价为 10 元、面值为 1 元, A 公司原持有 S 公司 40%股权的账面价值为 6000 万元,根据 A 公司聘请的资产评估机构出具的评估报告,该 40%股权的公允价值为 8000 万元, S 公司可辨认净资产的公允价值为 18000 万元。A 公司发行股票过程中支付承销商佣金 1000 万元。

此外, A 公司与丁公司在收购协议中约定了“业绩补偿”条款,如 S 公司在 2×26 年至 2×28 年合计净利润达不到预期,丁公司需就差额部分向 A 公司返还持有的 A 公司部分股票作为补偿,股票数量根据差额部分除以 A 公司当初非公开发行股票收购 S 公司的价格确定, A 公司收回上述股份后在规定期间内进行注销; A 公司预计 S 公司在 2×26 年至 2×28 年合计净利润达不到预期。

在个别财务报表中, A 公司以购买日前所持 S 公司 40%股权公允价值 8000 万元与购买日新取得 S 公司 60%股权所增发股票的公允价值 15000 万元之和 23000 万元作为对 S 公司长期股权投资的初始投资成本,从购买日开始采用成本法核算。

在合并财务报表中, A 公司以原所持 S 公司 40%股权公允价值 8000 万元与购买日新取得 S 公司 60%股权所增发股票的公允价值 15000 万元(1500×10)之和 23000 万元作为合并成本,将其与 S 公司于购买日可辨认净资产公允价值 18000 万元的差额 5000 万元确认为商誉。

A 公司将增发的股票 1500 万元计入股本, 13500 万元计入资本公积,同时将发行过程中支付的承销商佣金 1000 万元计入当期损益并在企业所得税税前扣除。

A 公司认为,丁公司以其所持有的本公司股票作为补偿,不属于金融资产,应作为权益工具处理。

要求:

1. 针对上述资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司关于业绩补偿的会计处理是否存在不当之处,并

简要说明理由(不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

【答案】

1. 存在不当之处。

理由:丁公司以持有的A公司股票作为业绩承诺对价,因股数不固定,不能作为权益工具,应按金融资产处理,分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

资产负债表日,A公司应该重新计量该或有对价公允价值,不仅要考虑过去的业绩承诺期间内实际业绩与承诺业绩的差异情况,还要考虑对剩余业绩承诺期的盈利预测进行修正,相应重新测算未来期间预计可获得补偿的金额,并将差额计入当期损益。

【点拨1】考生也可以按照衍生工具解答。由于与主合同具有不同的交易对手方,因此不属于嵌入衍生工具。

【点拨2】

(1) 每期期末按照业绩差额预测或有补偿金额时:

借:交易性金融资产

贷:公允价值变动损益

(或相反分录)

(2) 收到补偿的股票时:

借:库存股

贷:交易性金融资产

(3) 注销库存股时:

借:股本

资本公积等

贷:库存股

要求:

2. 针对上述资料,假定不考虑其他条件,指出A公司支付的承销商佣金的会计处理和税务处理是否存在不当之处,并简要说明理由(不考虑递延所得税的影响)。

【答案】

2. 会计处理存在不当之处。

理由:定向增发股票过程中支付承销商佣金1000万元应抵减股票的溢价发行收入,即冲减资本公积。

税务处理存在不当之处。

理由:企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

要求:

3. 针对上述资料,假定不考虑其他条件,指出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)。

【答案】

3. 个别财务报表层面的会计处理存在不当之处。

处理意见:在个别财务报表中,A公司应以购买日前所持S公司40%股权的账面价值6000万元与购买日新取得S公司60%股权所支付对价15000万元之和21000万元扣除上述因“业绩补偿”在购买日以公允价值确认为一项金融资产(分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产)后的余额,作为长期股权投资的初始投资成本,从购买日开始采用成本法核算。

合并财务报表层面的会计处理存在不当之处。

处理意见:A公司以原所持S公司40%股权公允价值8000万元与购买日新取得S公司60%股权所增发股票的公允价值15000万元(1500×10)之和23000万元扣除上述因“业绩补偿”在购买日以公允价值确认为一项金融资产(分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产)后的余额作为合并成本,

将其与 S 公司于购买日可辨认净资产公允价值 18000 万元的差额确认为商誉。

要求：

4. 针对上述资料所提及的资产评估机构对 S 公司于购买日股权公允价值和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。

【答案】

4. 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。

【点拨】本题审计答案源自 2015 年真题。

八、对集团财务报表审计的特殊考虑

2013 年真题 资料一：

A 公司 20×2 年度部分合并财务数据摘录如下：

金额单位：万元

项目	20×2 年度（未审数）	20×1 年度（已审数）
营业收入	7400000	8100000
利润总额	2000	50000

D 公司是 A 公司于 20×2 年 1 月以现金出资设立的子公司，实收资本为 2000 万元。20×2 年下半年起，D 公司开展若干钢铁产品品种的期货交易。

资料二：

注册会计师乙针对 A 公司 20×2 年度审计业务，制定了集团审计相关的总体审计策略，部分内容摘录如下：

1. 沿用审计 A 公司 20×1 年度财务报表时确定集团财务报表整体重要性的方法，将 A 公司 20×2 年度的合并利润总额作为初步确定集团财务报表整体重要性的基准。

2. C 公司为 A 公司 20×2 年初取得的全资子公司。考虑到 C 公司 20×2 年末资产总额在集团中所占比例超过 30%，将 C 公司确定为集团审计的重要组成部分，并将该组成部分重要性设定为与集团财务报表整体重要性相等的金额。

3. 考虑到 D 公司 20×2 年末资产总额在集团中所占比例小于 10%，将 D 公司确定为集团审计的非重要

组成部分，由集团项目组在集团层面实施分析程序。

要求：

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，逐项判断注册会计师乙编制的总体审计策略是否存在不当之处。如果存在不当之处，简要说明理由，并提出改进建议。

【答案】

（1）沿用合并利润总额作为确定集团财务报表整体重要性的基准存在不当之处。

理由：A公司20×2年的利润总额较20×1年出现大幅下降，已接近盈亏临界点，因此20×2年的合并利润总额不宜作为确定集团财务报表整体重要性的基准。

改进建议：选用其他基准作为确定集团财务报表整体重要性的基准，例如营业收入、资产总额、近几年平均利润总额、毛利等。

（2）将该组成部分重要性设定为与集团财务报表整体重要性相等的金额存在不当之处。

理由：组成部分重要性应当低于集团财务报表整体重要性。

改进建议：将该组成部分重要性设定为低于集团财务报表整体重要性。

（3）仅考虑D公司20×2年末资产总额在集团中所占比例小于10%，就将D公司确定为集团审计的非重要组成部分并在集团层面实施分析程序存在不当之处。

理由：是否具有财务重大性不能仅以资产比例为依据，还需考虑利润总额、营业收入等其他基准，并且某些组成部分由于其特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，也可能因此将其设定为重要组成部分。

改进建议：由于D公司20×2年下半年起开展了若干钢铁产品品种的期货交易，期货交易的特定性质可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，应当将D公司确定为重要的组成部分，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。

2016年真题

审计项目组成员针对A公司20×5年度集团财务报表审计和下属若干子公司20×5年度个别财务报表审计分别编制了总体审计策略，部分内容摘录如下：

1. A公司20×5年度集团财务报表审计

……（略）

A公司近几年盈利水平稳定，按A公司20×5年度合并财务报表经常性业务税前利润的5%，确定A公司20×5年度集团财务报表整体的重要性。

各重要组成部分的重要性与集团财务报表整体的重要性相同。

……（略）

2. 子公司20×5年度个别财务报表审计

……（略）

子公司个别财务报表整体的重要性：

子公司	基本情况	确定财务报表整体重要性的基准
K1	制造业公司，近几年经营状况良好，盈利水平稳定	经常性业务税前利润
K2	贸易公司，营业收入规模较大，但毛利较低，近几年一直处于微利状态	经常性业务税前利润
K3	20×5年新设立房地产公司，目前正处于商品房开发阶段，预计两年后开始对外销售	经常性业务税前利润

子公司	基本情况	确定财务报表整体重要性的基准
(略)	(略)	(略)

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，指出审计项目组编制的总体审计策略是否存在不当之处。如果存在不当之处，简要说明理由，并提出恰当的处理意见。

【答案】

1. 存在不当之处。

A 公司 20×5 年度集团财务报表审计：各重要组成部分的重要性应当低于集团财务报表整体的重要性。

2. 子公司 20×5 年度个别财务报表审计：

(1) K2 公司处于微利状态，不宜用经常性业务税前利润作为确定财务报表整体重要性的基准。考虑到针对贸易公司，财务报表使用者通常较关注营业收入，因此，选择营业收入作为确定财务报表整体重要性的基准更加合适。

(2) K3 公司尚未开始对外销售，没有经常性收入和利润，不宜用经常性业务税前利润作为确定财务报表整体重要性的基准。考虑到 K3 公司处在新设立阶段，并且针对处于商品房开发阶段的房地产公司，财务报表使用者通常较关注资产，因此，选择总资产作为确定财务报表整体重要性的基准更加合适。

2021 年延考真题（学员回忆版）

注册会计师甲针对 A 公司 2×20 年度审计业务，制定了集团审计相关的总体审计策略，部分内容摘录如下：

(1) 由于某重要组成部分注册会计师经验丰富，其自行实施风险评估程序。

(2) 组成部分注册会计师将大于组成部分重要性的错报通报给集团项目组。

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，指出针对注册会计师甲的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

(1) 质疑：不应仅因组成部分注册会计师经验丰富就由其自行实施风险评估程序。

改进建议：如果组成部分注册会计师对重要组成部分财务信息执行审计，集团项目组应当参与组成部分注册会计师实施的风险评估程序，以识别可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(2) 质疑：组成部分注册会计师将大于组成部分重要性的错报通报给集团项目组存在不当之处。

改进建议：组成部分注册会计师需要在组成部分财务信息中识别出的超过明显微小错报临界值的错报通报给集团项目组。

九、其他特殊项目的审计

2025 年专业阶段真题（学员回忆版）

ABC 会计师事务所的 A 注册会计师负责审计甲公司 2024 年度财务报表，与资产减值相关的部分事项如下：

A 注册会计师对无形资产减值准备独立作出的区间估计不包括管理层的点估计，A 注册会计师将该区间估计最小值和最大值的平均值与管理层的点估计之间的差额作为错报，要求管理层更正。

要求：针对上述事项，指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

不恰当。错报为管理层的点估计与注册会计师的区间估计之间的最小差异。

例题

注册会计师甲在复核部分审计项目组成员工作底稿时，发现如下事项：

审计项目组成员复核上期财务报表中会计估计的结果与上期财务报表中已确认金额存在差异，认为上期财务报表存在错报，为降低审计风险，将上期固有风险被评估为较低的相关认定本期评估为较高。

要求：针对上述资料，指出注册会计师甲在复核项目组成员的审计工作底稿时，应提出哪些质疑和改进建议。

进建议。

【答案】质疑：会计估计的结果与上期财务报表中已确认金额的差异并不必然表明上期财务报表存在错报。

改进建议：如果是由于没有运用或错误运用上期财务报表编制完成阶段管理层可以获得的信息以及合理预期管理层已经获取并根据适用的财务报告编制基础已予以考虑的信息而产生的该差异，那么可能表明以前期间财务报表存在错报，否则并不必然表明上期财务报表存在错报，因为任何已观察到的结果都不可避免地受到作出会计估计的时点后所发生的事项或情况的影响。

例题

（一）审计项目组对 A 公司 2×25 年 12 月 31 日固定资产减值准备执行了审计程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

P 生产线原价 3500 万元，已计提 1500 万元折旧，截至 2×25 年末尚未计提减值准备。P 生产线 2×25 年末存在减值迹象，A 公司对其实施减值测试时编制了该生产线预计未来现金流量现值计算表内容如下：

P 生产线预计未来现金流量现值计算表

单位：万元

年份	预计未来现金流量	折现系数	预计未来现金流量的现值
2×26 年	200	（略）	（略）
2×27 年	590	（略）	（略）
2×28 年	600	（略）	（略）
2×29 年	700	（略）	（略）
（略）	（略）	（略）	（略）
合计		2500	

审计说明：
P 生产线预计未来现金流量现值高于其账面价值，因此 A 公司未对其计提固定资产减值准备。审计项目组注意到该生产线 2×27 年及以后年度的预计未来现金流量明显高于 2×26 年。A 公司财务人员说明，上述变化是由于 A 公司计划在 2×26 年进行重组，以节约成本增强资产的盈利能力，因此提高了该生产线的未来现金流量。审计项目组注意到，A 公司打算在 2×26 年下半年制定详细正式的重组计划并拟于 2×26 年底择机对外公告。项目组获取并检查了 A 公司提供的初步重组计划，对 P 生产线预计未来现金流量现值计算表进行了重新计算，未发现异常。无需作进一步审计处理。

要求：

针对上述资料（一），假定不考虑其他条件，指出项目合伙人在复核审计项目组成员编制的审计工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

质疑：审计项目组未充分关注管理层预计 P 生产线未来现金流量现值所采用数据的恰当性，特别是不应包括与尚未作出承诺的重组有关的预计未来现金流量。

改进建议：A 公司打算在 2×26 年下半年制定详细正式的重组计划并拟于 2×26 年底择机对外公告，表明截至 2×25 年末，该重组并非确定的承诺，相应地在测算资产组可收回金额时不应考虑该重组事项的影响。

【点拨】以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量，不包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

（二）审计项目组对 A 公司 2×25 年 12 月 31 日商誉减值准备执行了审计程序，部分内容摘录如下：

单位：万元

公司名称	持股比例	商誉账面金额	减值金额	审计说明
S2	100%	2500	1000	1
S3	75%	3000	2000	2
S4	100%	3000	不适用	3

S3 公司商誉减值测试过程表

单位：万元

项目	商誉	资产组（不含商誉）	合计
账面价值	3000	25000	28000
可收回金额			26000
确认减值损失	-2000	0	-2000
确认减值损失后的账面价值	1000	25000	26000

审计说明：

1. 由于 A 公司管理层无法取得 S2 子公司股权的公允价值，因此按照未来现金流量现值计算其可收回金额。管理层认为包含商誉的资产组账面价值高于其可收回金额，据此认为应当对 S2 公司计提减值。项目组对管理层编制的现金流量表进行了重新计算，未发现差异，结果满意，无需执行进一步审计程序。
2. 审计项目组获取了 A 公司管理层编制 S3 子公司商誉减值测试过程计算表（索引号略），并进行了重新计算，未发现差异，认为无需作出进一步处理。
3. S4 子公司系 A 公司以前年度非同一控制下收购取得，商誉金额 3000 万元，期末未进行减值测试。公司财务人员说明：S4 公司经营业绩良好，无需进行减值测试。项目组检查了 S4 子公司的经营情况，结果满意，认为无需作出进一步处理。

要求：

针对上述资料（二）中的第 1 项至第 3 项，假定不考虑其他条件，指出项目合伙人在复核审计项目组成员编制的审计工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

（1）质疑：未充分关注管理层预计未来现金流量现值所采用数据的恰当性，以及管理层运用的假设，重大估计和判断的合理性。

改进建议：①将本年度的实际结果与以前年度相应的预测数据进行比较，以评价管理层对现金流量的预测是否可靠。

②基于对相关行业的了解，质疑管理层假设的合理性；将预测期收入增长率与公司的历史收入增长率以及行业历史数据进行比较；将预测的毛利率与以往业绩进行比较，并考虑市场趋势；通过考虑并重新计算同行业可比公司的加权平均资本成本，评估管理层采用的折现率。③将现金流量预测所使用的数据，与历史数据、已批准的预算及商业计划进行比较，检查录入数据与支持证据的一致性。

④对减值测试中采用的折现率、主要经营和财务假设执行敏感性分析，考虑这些参数和假设在合理变动时对减值测试结果的潜在影响。

（2）质疑：S3 公司为 A 公司的非全资子公司，但 A 公司在计算应计提的 S3 公司含商誉资产组减值准备时，用于与资产组的可收回金额进行比较的资产组账面价值未包含归属于少数股东权益的商誉。

改进建议：在计算应计提的 S3 公司含商誉资产组减值准备时，应调整 S3 公司资产组的账面价值，将

归属于少数股东权益的商誉包括在内，然后将调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定含商誉资产组是否发生了减值及相应的减值金额。A 公司包含少数股东商誉的账面价值为 29000 元，确认减值损失 3000 万元，A 公司应确认商誉减值损失 2250 万元。

（3）质疑：审计项目组不能仅因为 S4 公司经营业绩良好，就认为无需进行商誉减值测试。

改进建议：企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

十、审计报告

2025 年真题（学员回忆版）

S4 公司系 A 公司的子公司。审计项目组草拟了 S4 公司 2×24 年度财务报表审计报告中的关键审计事项部分，部分内容摘录如下：

审计报告

（略）

三、关键审计事项

（一）公允价值计量

相关信息披露详见财务报表附注——××''。

1. 事项描述

S4 公司 2×24 年度以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产期末账面价值合计 20000 万元，我们将上述金融资产的公允价值计量作为关键审计事项。

我们认为，S4 公司公允价值计量在重大方面符合企业会计准则的规定。

2. 实施的审计程序

（略）

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出审计项目组草拟的审计报告中的关键审计事项部分存在哪些不当之处，并提出恰当的改进建议。

【答案】

（1）不当之处：未说明公允价值计量被确定为关键审计事项的原因。

改进建议：应补充说明公允价值计量被确定为关键审计事项的原因，如公允价值计量存在固有的不确定性，涉及管理层的重大估计和判断，并可能受到管理层偏向的影响等。

（2）不当之处：对关键审计事项的描述，不对财务报表单一要素发表意见。

改进建议：删除描述对公允价值计量发表意见的语言。

2023 年专业阶段真题

（1）2×23 年 1 月，甲公司因产品质量问题被客户起诉，很可能需要赔偿损失，2×22 年已完成生产尚未执行完毕的合同也将终止。甲公司因此在 2×23 年 1 月的财务报表中计提了大额的存货跌价准备和预计负债，并在 2×22 年度财务报表附注中充分披露了这一情况。A 注册会计师在审计报告中增加了强调事项段，提醒财务报表使用者关注这一事项。

（2）A 注册会计师怀疑甲公司 2×22 年度大额工程支出可能是控股股东资金占用，实施了追加审计程序，并多次与管理层和治理层沟通，因施工方不配合提供资金流水，最终未能证实资金占用的情况。A 注册会计师将该事项作为关键审计事项，在审计报告中说明了将该事项确定为关键审计事项的原因，以及该事项在审计中是如何应对的。

要求：针对上述第（1）至（2）项，逐项指出 A 注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

【答案】

(1) 不恰当。该事项是资产负债表日后调整事项,应当要求管理层更正错报/发表非无保留意见或保留意见的审计报告。

(2) 不恰当。审计范围受到限制的事项/没有得到满意解决的事项,不应在关键审计事项中沟通。

例题 A 公司为一家上市公司。项目合伙人甲在复核项目组成员编制的审计工作底稿时注意到以下情况:

1. 2×25 年 12 月, A 公司将一家亏损严重的子公司转让给 A 公司母公司控股的其他子公司, 并确认处置收益 3000 万元。A 公司 2×25 年的税前利润为 2500 万元。针对该项交易, 项目组检查了相关合同、评价了交易条款与管理层的解释是否相符、检查了工商变更登记情况及银行收款单据、评价了该交易的会计处理和披露的恰当性, 未发现异常, 认为无需作进一步审计处理。

2. Q 公司为 A 公司的全资子公司, 主要从事大型工程项目的建设开发。2×24 年, 由于 Q 公司的工程项目资料缺失, A 公司被汇泰会计师事务所出具了非无保留意见的审计报告。2×25 年 6 月, A 公司将 Q 公司的股权全部处置。项目组认为, 由于 Q 公司股权已被全部处置, 该事项对本期审计报告意见类型无影响。

3. 项目组发现 A 公司 2×25 年 12 月少结转营业成本 5 万元, 是由于系统中设置的成本差异分配参数有误所致。因错报金额小于明显微小错报的临界值, 项目组认为无需累积该项错报。

要求: 针对上述资料, 假定不考虑其他条件, 指出项目合伙人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。

【答案】

(1) 质疑: 通过检查相关合同、评价交易条款与管理层的解释是否相符、检查工商变更登记情况及银行收款单据、评价该交易的会计处理和披露的恰当性, 不足以证实该交易处理的恰当性。

改进建议: 该交易使 A 公司 2×25 年税前利润扭亏为盈, 项目组还应检查交易的授权审批情况, 交易条款是否与管理层的解释一致, 评价该交易商业理由的合理性, 是否存在由于舞弊导致的重大错报风险, 是否存在从事交易的目的可能是为了对财务信息作出虚假报告或为了隐瞒侵占资产的行为。

(2) 质疑: 项目组认为由于 Q 公司股权已被全部处置, 该事项对本期审计报告意见类型无影响存在不当之处。

改进建议: 虽然该事项对合并资产负债表期末数字没有影响, 但会影响到本期处置损益的计量(包括影响到对处置对价公允性、合理性的判断)以及对应数据等, 同时 1-6 月份 Q 公司的经营业绩和现金流量, 会影响到 A 公司合并利润表、现金流量表以及合并所有者权益变动表, 因此对本年度财务报表仍有影响, 其影响仍未消除, 本年度应继续发表非无保留意见审计报告。

(3) 质疑: 因错报金额小于明显微小错报的临界值, 项目组认为无需累积该项错报存在不当之处。

改进建议: 该错报是一项系统性错报, 可能存在其他类似错报, 项目组应当关注潜在影响程度, 并汇总其他组成部分的错报考虑这类错报对报表整体的影响。

例题 1. 汇亚会计师事务所自 2×24 年以来负责审计 J 公司财务报表, 并单独出具审计报告。J 公司 2×24 年度存在一项未决诉讼, 2×24 年 12 月 31 日, J 公司管理层能够对该诉讼事项的影响进行合理估计, 但未进行合理计量, 只在财务报表附注中进行了披露, 该金额的影响重大但不具有广泛性, 汇亚会计师事务所对 J 公司 2×24 年度财务报表发表了保留意见的审计报告。

在审计 J 公司 2×25 年度财务报表时, 审计项目组注意到, 该项诉讼在 2×26 年 3 月法院已经判决。J 公司认为该事项属于资产负债表日后调整事项, 并根据判决结果在 2×25 年财务报表中全额计提了预计负债。审计项目组认为, 导致对上期财务报表发表保留意见的事项 2×25 年已经解决, 应对本期财务报表发表无保留意见。

2. 汇亚会计师事务所负责审计丙公司 2×25 年度财务报表, 并单独出具审计报告, 丙公司 2×25 年末审财务报表净利润约为 30 万元, 丙公司 2×25 年财务报表整体的重要性水平为 150 万元。

在审计过程中, 项目组累积汇总错报金额应调减丙公司本年净利润约为 40 万元, 丙公司未予调整。项目组认为, 累积汇总错报金额低于财务报表整体的重要性水平, 应对本期财务报表发表无保留意见。

3. A公司于2×25年初与控股股东签订原材料购买合同,总价6000万元,该款项A公司已于当月预付。根据合同规定,该批原材料应于年底前交付。2×25年12月,双方解除合同,控股股东已全额退还该款项。A公司财务人员说明,解除合同的主要原因在于使用该原材料生产的某类产品的市场需求不断下滑,A公司拟对该产品生产线进行转型。项目组检查了合同、银行回单以及询证函回函,结果满意。认为无须作进一步审计处理。

要求:针对上述资料,假定不考虑其他条件,指出项目合伙人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,应提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

(1) 质疑: J公司根据判决结果在2×25年财务报表中全额计提了预计负债,审计项目组据此发表无保留意见存在不当之处。

改进建议: 导致对上期财务报表发表保留意见的事项并未解决,相关错报对本期财务报表的影响重大但不具有广泛性,注册会计师应对本期财务报表发表保留意见。

此外,项目组还可以要求J公司基于2×24年末可获得的信息对该时点的预计负债进行合理计量(可能不同于2×26年的判决结果,不能直接依据2×26年的判决结果前推到2×24年末)。2×26年3月法院判决结果,可以作为2×25年度的调整事项,由此确认的2×25年末余额与上述2×24年末更正后的余额如不一致的,将差额计入2×25年度损益。如J公司已按照上述做法进行调整,并确保附注披露充分性和适当性的前提下,才可对2×25年度财务报表发表无保留意见。

(2) 质疑: 项目组认为累积汇总错报金额低于财务报表整体的重要性水平,据此发表无保留意见存在不当之处。

改进建议: 项目组应当审慎评价相关事项对财务报表的影响是否重大且具有广泛性,由于累积汇总错报金额涉及由盈转亏的性质改变,则其影响重大且具有广泛性,应发表否定意见。

(3) 质疑: 控股股东属于具有支配性影响的关联方,该业务可能存在控股股东无偿占用资金的情况,存在舞弊导致的重大错报风险。项目组未对预付大额款项后又解除合同并退款的异常情形予以充分关注。

改进建议: 项目组应访谈控股股东财务人员等相关人员,了解相关交易背景及交易的真实目的,评价其商业理由是否表明A公司从事该交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为,即以虚假交易掩盖控股股东无偿占用资金的情况;识别企业银行对账单中与控股股东大额资金往来交易,关注是否存在异常的大额资金流动,关注资金往来是否以真实、合理的交易为基础,关注利用无商业实质的购销业务进行资金占用的情况;关注期后货币资金重要账户的划转情况以及资金受限情况;通过公开信息等可获取的信息渠道了解控股股东的财务状况,关注其是否存在资金紧张或长期占用企业资金等情况,检查控股股东有无高比例股权质押的情况。必要时,扩大检查范围并要求管理层作出恰当的调整与披露。

例题

在完成审计工作阶段,汇泰会计师事务所相关人员注意到审计工作底稿中的以下事项:

1. A公司期末总资产中存货占比约为33%。其中部分存货目前在第三方仓库保管,这部分存货占存货总额的比例约为46%。相关存货均已取得增值税专用发票并抵扣进项税额。

2. 2×25年A公司该批在第三方仓库保管的存货,因第三方管理不善,一部分存货被盗,企业已报案,警察已查封全部仓库。由于目前警方仍未结案,因此对于这部分由第三方保管的存货无法实施监盘和函证程序,也无法检查与存货相关的文件记录(如仓储单等);要等警方调查完成后才能对被查封存货实施监盘。截至目前警方调查仍未完成。

3. 项目组已查验了与这批存货相关的合同和发票的原件,并将复印件作为审计证据放在审计工作底稿中;同时在审计工作底稿中注明了该情况。

4. 项目组就该事项已向律师进行函证,律师给出的正式回函意见为:这部分货物极有可能是A公司的货物。

5. 项目组已就该事项与A公司治理层进行了沟通,并将其确定为在审计过程中重点关注过的事项。

A公司就该事项涉及的相关会计和税务问题认为:

1. 如果部分由第三方保管的存货最终确实被警方认定为被盗,则应直接按照存货账面原值转入营业外支出科目即可,增值税无须作进项税额转出。

2. 由于存货是被盗产生损失,即使今后警方侦破结案,计入营业外支出的存货被盗损失金额也不能在企业所得税税前扣除。

项目组认为:

1. 律师的正式回函答复可以作为存货“完整性”的证据,但不能作为“存在”的证据。

2. 审计工作底稿中将律师的正式回函作为审计证据,可以减轻或消除注册会计师因没有对第三方保管存货实施相关审计程序的审计责任。

3. 虽然无法对第三方保管存货实施函证和监盘程序,但已经获得了律师的正式回函答复,并查验了相关合同和发票的原件。因此注册会计师在“与治理层沟通的事项”中选取该事项作为“重点关注过的事项”在审计报告的“关键审计事项”部分描述。

1. 要求:针对上述资料,假定不考虑其他条件,逐项指出A公司就该事项涉及的相关会计和税务问题的结论是否存在不当之处。如果存在不当之处,提出恰当的处理意见。

【答案】

(1) A公司的会计处理存在不当之处。

处理意见:存货被盗损失,应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿,将净损失计入管理费用。

(2) A公司的税务处理存在不当之处。

处理意见:因非正常原因导致的存货盘亏或毁损,按规定不能抵扣的增值税进项税额应当予以转出。存货被盗损失,应当在实际发生且会计上已作损失处理的年度企业所得税申报扣除。存货被盗损失应为其计税成本与不得扣除的进项税额之和扣除保险理赔以及责任人赔偿后的余额。

2. 要求:针对上述资料,假定不考虑其他条件,逐项指出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,是否存在不当之处。如果存在不当之处,简要说明理由。

【答案】

(1) 存在不当之处。

理由:律师的意见更多地是从法理上分析所有权问题,但不能作为存货“存在”的证据,也与“完整性”无关,更不能代替实施监盘等相关审计程序。

(2) 存在不当之处。

理由:注册会计师应对发表的审计意见独立承担责任,这种责任并不因利用专家的工作而减轻。

(3) 存在不当之处。

理由:在关键审计事项部分披露的应是已经得到满意解决的事项。该事项尚未得到满意解决,应考虑发表适当的非无保留意见,而不能以“关键审计事项”替代。

十一、职业道德

2015年专业阶段真题

上市公司甲公司是ABC会计师事务所的常年审计客户。乙公司是非公众利益实体,于2014年6月被甲公司收购,成为甲公司重要的全资子公司。XYZ公司和ABC会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司2014年度财务报表审计中遇到下列事项:

(1) A注册会计师自2012年度起担任甲公司财务报表审计项目合伙人,其妻子在甲公司2013年年度报告公布后购买了甲公司股票3000股,在2014年度审计工作开始前卖出了这些股票。

(2) 在收购过程中,甲公司聘请XYZ公司对乙公司的各项资产和负债进行了评估,并根据评估结果确定了购买日乙公司可辨认净资产的公允价值。

(3) C注册会计师曾是ABC会计师事务所的管理合伙人,于2014年1月退休后担任甲公司董事。

要求:针对上述第(1)至(3)项,逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独

立性规定的情况，并简要说明理由。

【答案】

（1）违反。因针对甲公司的审计业务具有连续性，2013 年度审计报告出具后至 2014 年度审计工作开始前期间仍属于业务期间，A 注册会计师的妻子在该期间持有甲公司的股票，因自身利益对独立性产生严重不利影响。

【点拨】

人员	禁止行为
会计师事务所及其合伙人 【点拨】此处的合伙人为事务所全体合伙人	不得在审计客户中拥有 <u>直接</u> 经济利益或 <u>重大间接</u> 经济利益
审计项目团队成员及其主要近亲属	

（2）违反。该评估结果对甲公司合并财务报表影响重大，因自我评价对独立性产生严重不利影响，会计师事务所不得向审计客户提供该评估服务。

【点拨】对于向公众利益实体审计客户提供的评估服务，如果可能因自我评价对独立性产生不利影响，则会计师事务所不得提供该服务。

（3）C 注册会计师作为管理合伙人不再担任该职位后十二个月内加入甲公司担任董事，对独立性产生严重不利影响。

【点拨】

情形	防范措施
关键审计合伙人加入属于公众利益实体的审计客户担任重要职位（董、监、高、特）	除非该合伙人不再担任该公众利益实体审计业务的关键审计合伙人后，该公众利益实体发布的已审计财务报表涵盖期间不少于 12 个月，并且该合伙人未参与该财务报表的审计，否则独立性将视为受到损害
前任管理合伙人（或同等职位人员）加入属于公众利益实体的审计客户担任重要职位（董、监、高、特）	除非该管理合伙人（或同等职位人员）不再担任该职位已超过 12 个月，否则独立性将视为受到损害

2017 年专业阶段真题

ABC 会计师事务所委派 A 注册会计师担任上市公司甲公司 2016 年度财务报表审计项目合伙人。ABC 会计师事务所和 XYZ 公司处于同一网络。审计项目组在审计中遇到下列事项：

（1）B 注册会计师曾担任甲公司 2011 年度至 2015 年度财务报表审计项目合伙人，之后调离甲公司审计项目组，担任乙公司 2016 年度财务报表审计项目合伙人。乙公司是甲公司重要的子公司。

（2）2016 年 11 月，丙公司被甲公司收购成为其重要子公司。2017 年 1 月 1 日，甲公司审计项目组成员 C 的妻子加入丙公司并担任财务总监。

（3）丁公司是甲公司的母公司，聘请 XYZ 公司为其共享服务中心提供信息系统的设计和实施服务。该共享服务中心承担丁公司下属各公司的财务及人力资源等职能。丁公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

（4）ABC 会计师事务所推荐甲公司与某开发区管委会签订了投资协议，因此获得开发区管委会的奖励 10 万元。

要求：针对上述第（1）至（4）项，逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

【答案】

（1）	违反	B 注册会计师在 <u>冷却期</u> 不应参与甲公司的审计业务，否则将因密切关系或自身利益对独立性产生严重不利影响
-----	----	--

(2)	违反	C 的妻子在甲公司审计业务期间/执行审计期间担任丙公司财务总监,对独立性产生严重不利影响
(3)	违反	丁公司共享服务中心承担甲公司的财务职能/所涉及的财务系统构成甲公司财务报告内部控制的重要组成部分/生成的信息对甲公司财务报表影响重大,为共享服务中心提供设计和实施服务将因自我评价对独立性产生严重不利影响
(4)	违反	ABC 会计师事务所收取与甲公司有关介绍费/收到的政府奖励实质构成介绍费,将因自身利益对客观公正/专业胜任能力和勤勉尽责原则产生非常严重的不利影响

2019 年专业阶段真题 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2018 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(1) 审计项目组成员 C 曾担任甲公司成本会计,2018 年 5 月离职加入 ABC 会计师事务所,同年 10 月加入甲公司审计项目组,负责审计固定资产。

(2) 甲公司聘请 XYZ 公司提供人力资源系统的设计和 implement 服务,该系统包括考勤管理和薪酬计算等功能。

要求:针对上述第(1)至(2)项,逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况,并简要说明理由。

【答案】

(1)	违反	审计项目组成员 C 在财务报表涵盖的期间曾担任甲公司的特定员工/财务人员,因自身利益、自我评价或密切关系对独立性产生严重不利影响
(2)	违反	人力资源系统包括薪酬计算功能,生成的信息对甲公司会计记录或财务报表影响重大/构成财务报告内部控制的重要组成部分,将因自我评价对独立性产生严重不利影响

2020 年专业阶段真题 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2019 年度财务报表审计中遇到下列事项:

2019 年 10 月,甲公司聘请 XYZ 公司提供招聘董事会秘书的服务,包括物色候选人、组织面试并向甲公司汇报面试结果。由甲公司董事会确定最终聘用人选。

要求:针对上述事项,逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况,并简要说明理由。

【答案】

违反。为属于公众利益实体的审计客户提供高级管理人员的招聘服务,包括物色候选人,因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生严重不利影响。

【点拨】如果审计客户拟招聘董事、监事、高级管理人员或特定员工,会计师事务所不得向审计客户提供下列招聘服务:

- (1) 寻找或筛选候选人;
- (2) 对候选人实施背景调查;
- (3) 推荐拟任命的人员;
- (4) 建议特定候选人的雇佣条款、薪酬或相关福利。

2021 年专业阶段真题 上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2020 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(1) 甲公司的重要子公司丁公司从事游戏运营业务。2020 年 8 月,丁公司聘请 XYZ 公司提供信息安全咨询管理服务,包括信息技术一般控制中的程序变更、程序和数据访问等安全政策的重新设计和优化。

(2) 项目质量复核合伙人 B 注册会计师曾担任甲公司 2015 年度至 2018 年度财务报表审计项目合伙人,未参与 2019 年度财务报表审计。

要求:针对上述第(1)至(2)项,逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况,并简要说明理由。

【答案】

(1)	违反	该服务构成与财务报告相关的内部控制的组成部分,因自我评价对独立性产生严重不利影响
(2)	违反	前任项目合伙人在担任项目质量复核人员之前应冷却两年,否则因自我评价对独立性产生不利影响

2023 年专业阶段真题

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2022 年度财务报表审计中遇到下列事项:

(1) 项目合伙人 A 注册会计师曾担任甲公司 2015 和 2016 年度财务报表审计项目质量复核合伙人,2017 年度项目合伙人,2018 和 2019 年度其他关键审计合伙人,之后轮换出甲公司审计项目组,未参与 2020 和 2021 年度甲公司财务报表审计。

(2) B 注册会计师曾担任甲公司 2017 至 2020 年度财务报表审计项目质量复核合伙人,未参与甲公司 2021 年度财务报表审计项目,其于 2021 年 3 月 31 日离职,2022 年 4 月 1 日起担任甲公司首席财务官。甲公司发布已审计 2021 年度财务报表的日期为 2022 年 4 月 5 日。

(3) 2022 年 9 月,甲公司聘请 XYZ 公司为其提供海外代表处的设立服务,并将 200 万美元转入 XYZ 公司在当地的银行账户,其中 20 万美元为 XYZ 公司的服务费,其余为代表处的流动资金。XYZ 公司为代表处开立银行账户后,将 180 万美元转入代表处账户,并在服务期间代为管理该银行账户。

要求:针对上述第(1)至(3)项,逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况,并简要说明理由。

【答案】

(1) 违反。A 注册会计师相继担任甲公司项目合伙人和项目质量复核合伙人累计达到三年,担任项目合伙人未达到三年,冷却期应为三年 / 2022 年度尚在冷却期内 / 三年冷却期未结束。

(2) 违反。B 注册会计师属于关键审计合伙人,其在 2021 年度已审计财务报表发布前就已担任甲公司高级管理人员 / 特定员工,因自身利益、密切关系或外在压力对独立性产生严重不利影响。

(3) 违反。提供的非审计服务包括管理审计客户银行账户,属于承担审计客户的管理层职责,因自身利益、自我评价、密切关系、推介或代理对独立性产生非常严重的不利影响。

【点拨】

视为承担管理层职责	1. 制定政策和战略方针 2. 招聘或解雇员工 3. 指导员工与工作有关的行动并对其行动负责 4. 对交易进行授权 5. 控制或管理银行账户或投资 6. 确定采纳会计师事务所或其他第三方提出的建议 7. 代表管理层向治理层报告 8. 负责按照适用的财务报告编制基础编制财务报表 9. 负责设计、执行、监督和维护内部控制
-----------	---

2024 年专业阶段真题（学员回忆版）

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户。XYZ 公司和 ABC 会计师事务所处于同一网络。审计项目组在甲公司 2×23 年度财务报表审计中遇到下列事项：

（1）乙公司是甲公司的重要联营企业，正在首次公开发行股票。合伙人 B 在 2×23 年度向甲公司提供法律咨询服务，但不是甲公司的审计项目组成员。合伙人 B 的儿子于 2×24 年 1 月 5 日因申购中签持有乙公司股票 1000 股，并于股票上市当天全部处置，该投资对其儿子不重要。乙公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

（2）丙公司是甲公司 2×23 年收购的香港子公司，为满足甲公司编制集团合并财务报表的要求，需要将其按照香港财务报告准则编制的财务报表转换为按照内地企业会计准则编制。丙公司聘请 XYZ 公司提供会计咨询服务，以协助其了解内地企业会计准则和香港财务报告准则的差异。

要求：针对上述第（1）至（2）项，逐项指出是否可能存在违反中国注册会计师职业道德守则有关独立性规定的情况，并简要说明理由。

【答案】

（1）违反。为甲公司提供非审计服务的合伙人的主要近亲属不得在审计业务期间拥有甲公司的关联实体乙公司的直接经济利益，否则将因自身利益对独立性产生严重不利影响。

【点拨】

人员	禁止行为
与执行审计业务的项目合伙人同处一个分部的其他合伙人的主要近亲属	不得在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益 如果同时满足下列条件，其主要近亲属可以在审计客户中拥有直接经济利益或重大间接经济利益：
为审计客户提供非审计服务的其他合伙人、管理人员及其主要近亲属	（1）该主要近亲属作为审计客户的员工有权（如通过退休金或股票期权计划）取得该经济利益，并且会计师事务所必要时能够应对因该经济利益产生的不利影响 （2）该主要近亲属拥有处置该经济利益的权利或有权行使股票期权时，能够尽快处置或放弃该经济利益

（2）不违反。该会计咨询服务仅向审计客户提供技术支持，没有承担审计客户的管理层职责，通常不会对独立性产生不利影响。

【点拨】会计咨询服务并非直接禁止，凡不承担管理层职责的咨询服务没有违反职业道德，同时注意与会计和记账服务的区别。

项目	内容
不得提供	会计师事务所不得向公众利益实体审计客户提供会计和记账服务，包括提供编制单一财务报表、编制财务报表特定要素、编制财务报表附注、编制合并财务报表等方面的服务
可以提供	除非同时满足下列条件，否则会计师事务所不得向非公众利益实体审计客户提供会计和记账服务，包括编制会计师事务所将发表意见的财务报表（包括财务报表附注）或构成财务报表基础的财务信息： （1）该服务是日常性或机械性的 （2）会计师事务所能够采取防范措施应对超出可接受水平的不利影响

2025 年专业阶段真题（学员回忆版）

上市公司甲公司是 ABC 会计师事务所的常年审计客户，XYZ 公司与 ABC 会计师事务所处于同一网络，审计项目组在甲公司 2024 年度财务报表审计中遇到下列事项：

(1) 甲公司 2024 年度财务报表审计项目合伙人 A 注册会计师, 曾担任甲公司 2016 至 2018 年度财务报表审计项目质量复核人以及 2019 和 2020 年度财务报表审计项目合伙人, 之后未参与 2021 至 2023 年度甲公司财务报表审计工作, 仅负责领导和协调 XYZ 公司向甲公司提供的非审计服务。

(2) ABC 会计师事务所的合伙人 B 注册会计师不是甲公司审计项目团队成员, 也未向甲公司提供过非审计服务, 且与甲公司 2024 年度财务报表审计项目合伙人 A 注册会计师处于不同分部。B 注册会计师将证券账户借给其兄弟使用, 该兄弟通过该证券账户在 2025 年 1 月 2 日购买了甲公司的重要子公司乙公司股票 100 股, 并于 2025 年 1 月 3 日立即处置, 乙公司不是 ABC 会计师事务所的审计客户。

(3) 2024 年 4 月至 9 月, 在甲公司内部审计主管病假期间, 甲公司从 XYZ 公司临时借调了 C 注册会计师负责内部审计主管的日常工作, 职责包括执行经管理层批准的内部审计工作计划, 指导内部审计工作人员的工作, 并定期向财务总监通报内部审计工作的发现, C 注册会计师不是甲公司审计项目团队成员。

要求: 针对上述第(1)至(3)项, 逐项指出是否可能存在违反《中国注册会计师职业道德守则(2020)》有关独立性规定的情况(不考虑过渡期安排), 并简要说明理由。

【答案】

(1) 违反。A 注册会计师在冷却期内不得负责领导或协调 XYZ 公司向甲公司提供的专业服务, A 注册会计师不得担任 2024 年度财务报表审计项目合伙人。

【点拨】

在冷却期内, 关键审计合伙人不得有下列行为:

(1) 成为审计项目组成员或为审计项目提供项目质量管理。

(2) 就有关技术或行业特定问题、交易或事项向审计项目组或审计客户提供咨询(如果与审计项目组沟通仅限于该人员任职期间的最后一个年度所执行的工作或得出的结论, 并且该工作和结论与审计业务仍然相关, 则不违反本项规定)。

(3) 负责领导或协调会计师事务所向审计客户提供的专业服务, 或者监控会计师事务所与审计客户的关系。

(4) 执行上述各项未提及的、涉及审计客户且导致该人员出现下列情况的职责或活动(包括提供非鉴证服务):

①与审计客户高级管理层或治理层进行重大或频繁的互动;

②对审计业务的结果施加直接影响。

(2) 违反。会计师事务所所有合伙人其本人均不得在审计客户中拥有直接经济利益, 否则将因自身利益对独立性产生严重不利影响。

(3) 违反。C 注册会计师在借调期间所做的内部审计主管工作, 涉及承担管理层职责, 将因自我评价对独立性产生不利影响。

例题 汇泰会计师事务所的审计质量管理部门在实施业务保持流程审核时, 发现以下情况:

2×25 年, 汇泰会计师事务所中标 A 公司某子公司的新三板挂牌审计服务。协议约定, 挂牌成功前该公司支付审计服务费 245 万元(35%), 挂牌成功后支付审计服务费 455 万元(65%)。

挂牌成功前的审计服务费包含尽职调查、股改、整改规范、国资监管所需报告、出具申报期内的审计报告以及挂牌审核过程中证监会、交易所需报送的文件等, 挂牌成功后支付的审计服务费包含募集资金到账后的验资费用等。

要求: 针对上述资料, 假定不考虑其他条件, 代汇泰会计师事务所审计质量管理部门分析该事项是否存在不当之处, 并说明理由。如果存在不当之处, 提出恰当的改进建议。

【答案】

存在不当之处。

改进建议: 新三板挂牌成功后支付的审计服务费仅包含募集资金到账后的验资费用等事项, 但占全部金额的 65%。说明挂牌成功后支付审计服务费 455 万元存在或有收费, 会计师事务所将因自身利益对独立

性产生非常严重的不利影响。会计师事务所没有防范措施能够将或有收费对会计师事务所的不利影响降低至可接受水平, 审计质量管理部门应建议与客户重新协商合同条款, 取消或有收费。

例题 2×25 年 A 公司与 V 公司签署租赁协议, 向 V 公司租赁某办公房产。A 公司未按照租赁准则规定进行相关会计处理。审计项目组向 A 公司提出审计调整意见, 经 A 公司管理层签字认可, A 公司相应进行了账务调整。

要求: 针对资料, 指出是否可能存在违反《中国注册会计师职业道德准则》有关独立性规定的情况, 并简要说明理由。

【答案】

不违反。

理由: 审计项目组向 A 公司提出审计调整建议, 且经管理层签字认可并相应进行账务调整, 未承担管理层职责, 不属于“会计和记账服务”, 不违反独立性。

税法科目

一、增值税

(一) 征税范围

2013 年真题 在审计应交税费时, 审计项目组注意到以下事项:

为支援某希望小学的扩建, A 公司 20×2 年直接向该希望小学捐赠了一台自产的工程机械产品。A 公司将该工程机械产品所对应的增值税进项税额予以转出, 连同该工程机械产品的成本一并计入营业外支出, 并在申报 20×2 年度企业所得税的应纳税所得额时作了全额税前扣除。要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 判断 A 公司的流转税及企业所得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。

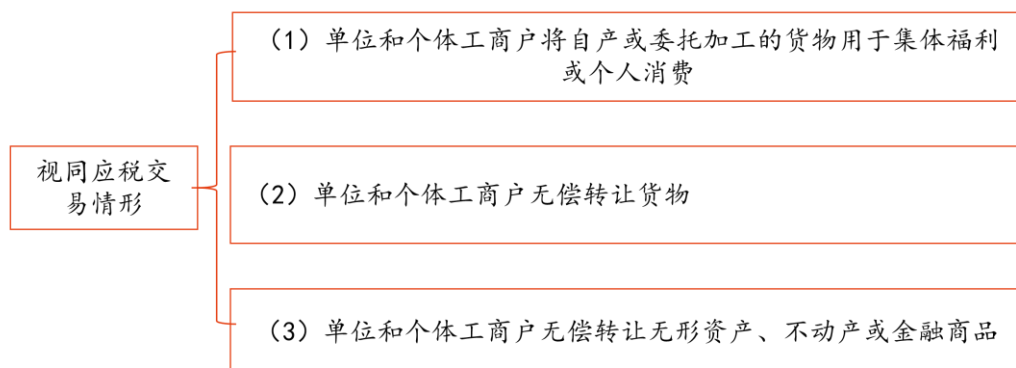
【答案】 均存在不当之处。

处理意见:

增值税: 将自产产品无偿赠送其他单位, 应视同应税交易计算相应的增值税销项税(而非作进项税转出), 缴纳增值税。

企业所得税: 未通过公益性团体或县级以上人民政府及其部门的捐赠, 不属于公益性捐赠, 不得在税前扣除。

【点拨】



2018 年真题 A 公司 20×7 年度将一批自产产品在年会中作为奖品奖励给员工。A 公司在申报 20×7

年度应交增值税时,将生产该批产品所耗用原材料的进项税作为不得从销项税额中抵扣的进项税予以转出。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】增值税处理存在不当之处。

处理意见:将自产产品用于集体福利,应视同发生增值税视同应税交易行为,应按市场价作为销售额计算申报增值税销项税,而不应作进项税转出。

【点拨】企业所得税视同销售:企业将资产移送他人,除另有规定外,应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。如:用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠及其他改变资产所有权属的用途。

2019年真题 A公司20×8年度采用以旧换新方式销售了一批X产品。客户以用所持旧型号X产品抵减一部分价款的方式购买全新的X产品。对该批X产品的销售,A公司在申报20×8年度应交增值税时,按照上述抵减后的价款金额计算应交增值税的销项税额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:在计算应交增值税的销项税额时,对以旧换新方式销售货物的,应按新货物的同期销售价格确定销售额,不得扣减旧货物的收购价格。

【2023年真题】(学员回忆版) 2×22年1月1日,A公司与其境外某客户签订了一份专业服务合同,由A公司派出专业技术人员前往境外为客户提供其向A公司购买的生产设备的维修及技术咨询服务,合同不含税价款为100万元。2×22年1月31日,A公司已完成合同约定的相关服务并确认了销售收入,收到了境外客户在境内的资金结算中心支付的100万元。A公司在申报2×22年1月应交增值税时,将确认的销售收入100万元作为应税劳务销售额计算申报增值税销项税额6万元(100万元×6%)。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:A公司提供的维修和技术咨询服务,为境内销售方提供的境外服务,属于跨境应税行为的范围,应按照规定享受零税率或者免税政策,因此,2×22年1月A公司不应当计算销项税额。

【点拨】考生可以结合基础班增值税专题【案例1-2】进行学习。

2020年专业阶段试题 A企业为增值税一般纳税人,2019年12月申报抵扣的进项税额合计40万元,其中包含:由于仓库管理员失职丢失的一批食品,进项税额为3万元;外购用于公司周年庆典的装饰用品,进项税额为4万元;外购用于发放给优秀员工的手机,进项税额为2万元。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,计算A企业当期可以抵扣的进项税额。

【答案】

当期可抵扣的进项税额=40-3-2=35(万元)。

【点拨】周年庆典不同于集体福利,一般认为属于与生产经营活动相关,公司借周年庆典进行宣传、促销,从而实现更好销售收入的活动。

【2021年延考试题】(学员回忆版) A公司金融商品转让2×19年亏损10万元,2×20年盈利20万元,A公司在申报2×20年增值税时,按照差额10万元申报金融商品转让的销售额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,但年末时仍出现负差的,不得转入下一个会计年度。因此,A公司在2×20年申报金融商品转让销售额为20万元。

例题 境内 A 公司在越南承接某基建项目,为满足项目现场办公需求,2×26 年向境外 M 公司(注册地和实际管理机构均在越南且无境内经营机构)租赁位于越南某市的一栋办公楼,租赁期 2 年,每月支付租金折合人民币 15 万元,租赁标的不动产完全坐落于越南境内,与境内货物、不动产、自然资源无任何关联。

问题: A 公司财务总监希望注册会计师甲就 A 公司在支付租金时是否应代扣代缴增值税以及企业所得税提出分析意见。

【答案】

1. 增值税: 销售或者租赁不动产, 不动产所在地不在境内的, 不属于境内增值税应税交易。境外 M 公司取得的租金收入, A 公司作为租金支付方, 无需代扣代缴增值税。

2. 企业所得税: 利息所得、租金所得、特许权使用费所得, 按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定。租金由 A 公司支付, 所以该笔所得来源地是中国境内。因此, A 公司需代扣代缴企业所得税。A 公司可凭租赁合同、境外形式发票、付款凭证作为企业所得税税前扣除凭证。

【点拨 1】 增值税发生在“境内”应税行为的界定

销售或者租赁不动产以及销售自然资源使用权	所销售或者租赁的不动产在境内
	所销售自然资源使用权的自然资源在境内

【点拨 2】 企业所得税法所称来源于中国境内、境外的所得, 按照以下原则确定:

- (1) 销售货物所得, 按照交易活动发生地确定;
- (2) 提供劳务所得, 按照劳务发生地确定;
- (3) 转让财产所得, 不动产转让所得按照不动产所在地确定, 动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定, 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定;
- (4) 股息、红利等权益性投资所得, 按照分配所得的企业所在地确定;
- (5) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得, 按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定, 或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

例题 A 软件公司为增值税一般纳税人, 2×26 开发一款管理软件。为开拓市场、吸引潜在客户, A 公司推出为期 3 个月的免费试用活动, 向 100 家目标企业免费提供软件使用权, 未收取任何费用。试用期内, A 公司为保障服务质量, 向云服务商支付服务器租赁费 21.2 万元, 取得增值税专用发票, 注明进项税额 1.2 万元。A 公司认为, 免费试用活动按视同应税交易缴纳增值税; 同时向云服务商支付服务器租赁费不能从销项税额中抵扣进项税额。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 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。

【答案】

1. A 公司向目标企业提供的软件限期免费试用, 属于无偿提供信息技术服务(软件使用服务), 且具有合理商业目的, 不属于《增值税法》列明的视同应税交易范围, 无需按视同应税交易缴纳增值税。

2. 该免费试用活动属于企业以营利为目的的经营性活动(市场推广), 但未取得任何经济利益, 不满足非应税交易中不可抵扣进项税的条件, A 公司为试用活动支付的服务器租赁费对应的 1.2 万元进项税额, 可以从销项税额中抵扣。

【点拨 1】 销售额明显偏低或者偏高且无正当理由的, 税务机关可以核定销售额。

- ①按照纳税人最近时期销售同类货物、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;
- ②按照其他纳税人最近时期销售同类货物、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;
- ③按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:
组成计税价格=成本×(1+成本利润率)+消费税税额

【点拨 2】 增值税非应税交易分为可抵扣进项税额的非应税交易和不得抵扣进项税额的非应税交易。

企业活动	经营 / 交易活动	应税交易	境内应税交易（《增值税法》第三、四条）	①境内销售货物 ②境内销售服务 ③境内销售无形资产 ④境内销售不动产	<u>总结：</u> 符合第三、四、五条的是应税交易，除此之外是非应税交易
			视同应税交易（《增值税法》第五条）	①单位和个体户将自产或委托加工货物用于集体福利或个人消费 ②单位和个体户无偿转让货物 ③单位和个人无偿转让无形资产、不动产、金融商品	
		非应税交易	可抵扣进项税（《增值税法》第六条和资产重组）	①员工为单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务 ②收取行政事业性收费、政府性基金 ③取得征收、征用补偿 ④取得存款利息收入 ⑤符合规定条件的资产重组涉及的相关资产	<u>总结：</u> ①非应税交易不征增值税 ②用于非应税交易的对应的进项税额分为可抵扣和不可抵扣 ③同时符合三个条件的非应税交易的进项税额不得抵扣
			不可抵扣进项税	①发生《增值税法》第三、四、五条以外的经营活动 ②且取得经济利益 ③且不属于非应税交易中可抵扣进项税额的情形	
	非经营/非交易活动				

例题 A 公司与 B 公司签订产品销售协议，约定 2×26 年 6 月交货，合同签订后 B 公司因自身业务调整单方面取消订单，合同未实际履行。A 公司按合同约定向 B 公司收取违约金 10 万元，A 公司为追索该违约金支付律师费 1.06 万元，取得增值税专用发票注明进项税额 0.06 万元。A 公司认为，收取的违约金应征收增值税，且可以抵扣为追索违约金支付的律师费对应的进项税额。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 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。

【答案】

1. A 公司未发生应税销售行为而取得的违约金，为非应税交易，10 万元违约金收入不征收增值税。
2. 为追索违约金支付的律师费对应的进项税额，属于
 - ①发生《增值税法》第三、四、五条以外的经营活动；
 - ②且取得经济利益；
 - ③且不属于非应税交易中可抵扣进项税额的情形。
 因此，0.06 万元属于不能从销项税额中抵扣的进项税额。

一、增值税

（二）一般计税方法应纳税额的计算

2012 年真题 采购车辆时，福龙汽车取得汽车生产商根据采购金额开具的增值税专用发票，按照发

票上载明的增值税金额抵扣进项税。

每季度初福龙汽车与各个汽车生产商核对上一季度的汽车采购数量和金额,结算上一季度汽车生产商应向福龙汽车提供的返利,结算时按核对一致的采购数量或金额以及约定的标准计算并确认返利。福龙汽车根据经确认的返利金额向汽车生产商开具增值税专用发票,开具发票后按照发票上注明的价税合计金额借记应付账款,按照发票上注明的价款金额贷记营业成本,按照发票上注明的增值税税款金额贷记应交税费——应交增值税(销项税额)。

要求:针对资料,分析福龙汽车的流转税处理和发票的使用是否恰当,并简要说明理由。

【答案】

采购时按照取得的增值税专用发票上载明的增值税金额做进项税抵扣的处理恰当。结算返利时的增值税处理和发票的使用均不恰当。

实际收到或结算返利时,应按照平销返利行为的有关规定冲减当期的增值税进项税额。应冲减进项税额的计算公式为:当期应冲减进项税额=当期取得的返还资金÷(1+所购货物适用增值税税率)×所购货物适用增值税税率。福龙汽车向汽车生产商收取的返利,不得开具增值税专用发票。

根据增值税法的有关规定,纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后,由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量,或由于市场价格下降等原因,销售方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为,销货方可开具红字增值税专用发票。因此,福龙汽车可要求汽车生产商就返利开具红字增值税专用发票。

【直击考情】本题前面有一个背景资料,说明福龙汽车的主营业务为汽车经销及维修养护业务,即福龙汽车购车主要为了生产经营目的。

2017年真题改编 A公司20×6年向某客户销售一批产品,收取销售货款113万元,包括向该客户收取因销售该批产品以保险公司名义开具发票代保险公司收取的保险费5万元。针对上述交易,在申报20×6年度应交增值税时,A公司申报了13万元的增值税销项税额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】增值税处理存在不当之处。

处理意见:销售额是纳税人发生应税销售行为时收取的全部价款。A公司代收的保险费是以委托方名义开具发票代委托方收取的款项,不属于全部款项内容,不应由A公司缴纳增值税。

【点拨】销售额,是指纳税人发生应税交易取得的与之相关的价款,包括货币和非货币形式的经济利益对应的全部价款,不包括按照一般计税方法计算的销项税额和按照简易计税方法计算的应纳税额。全部价款,不包括纳税人代为收取的下列税费或者款项:

- (1) 政府性基金或者行政事业性收费;
- (2) 受托加工应征消费税的消费品所产生的消费税;
- (3) 车辆购置税、车船税;
- (4) 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。

例题 A公司向乙公司销售1000万元商品,合同约定付款期限为1个月,但乙公司未在1个月内付款,按照合同约定,乙公司向A公司支付了延迟付款利息15万元。A公司与丙公司签订房屋租赁协议,丙公司向A公司支付了10万元租房意向定金,后因丙公司自身原因未实际租赁,按照协议规定,定金不予退还。A公司认为,收取的上述款项,应纳入企业所得税应纳税所得额,但无需申报应交增值税销项税额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司的增值税以及企业所得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。

【答案】

A公司的增值税处理存在不当之处,企业所得税处理不存在不当之处。

处理意见:A公司销售商品后,由于乙公司延迟付款而收取的利息收入,属于发生应税交易取得的与之相关的价款,还原为不含税金额后,按照销售商品适用的税率缴纳增值税。

【点拨】A公司收取丙公司的房屋租赁定金并未伴随应税交易行为发生,无需缴纳增值税。

2019年真题改编 A公司20×8年度租入商用楼房一层,将其中的一半用于办公,另一半用于工会集体福利项目。A公司在申报20×8年度应交增值税时,将取得的出租方开具的增值税专用发票中注明的进项税从销项税额中做了全额抵扣。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】增值税处理存在不当之处。

处理意见:租赁服务属于“生产生活服务”,租入商用楼房既用于办公也用于集体福利或个人消费,一般应按面积等合理方法进行分摊,20×8年1—12月均作进项税额转出处理,20×9年1月纳税申报期内进行全年汇总清算。

【点拨】

一般纳税人购进货物(不含固定资产)、服务,用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目和不得抵扣非应税交易而无法划分不得抵扣的进项税额的,应当按照销售额或者收入占比逐期计算当期不得抵扣的进项税额,并于次年1月的纳税申报期内进行全年汇总清算。

当期不得抵扣的进项税额的计算公式如下:

当期不得抵扣的进项税额 =

$$\text{当期无法划分的全部进项税额} \times \frac{\text{当期简易计税方法计税项目销售额} + \text{当期免税增值税项目销售额} + \text{当期不得抵扣非应税交易收入}}{\text{当期全部销售额} + \text{当期全部非应税交易收入}}$$

注:该公式仅对应五类不允许抵扣项目中能产生收入的三类,未涉及不产生收入的两类。如租房既用于办公也用于集体福利或个人消费,一般应按面积等合理方法进行分摊。

例题 A公司为住房租赁企业,2×26年1月租入整栋商业楼宇,月租金不含税金额10万元,取得9%税率的增值税专用发票,进项税额共计0.9万元。该楼宇1/3为底商,出租给企业适用一般计税,当月销售额20万元;其余2/3出租给个人居住,适用简易计税,当月销售额30万元。当月合计销售额50万元。

问题:A公司财务总监希望注册会计师甲就A公司在取得增值税专用发票时如何从销项税额中抵扣进项税额提出分析意见。

【答案】

A公司不得抵扣进项税额=0.9×(30÷50)=0.54(万元);当期可抵扣进项=0.9-0.54=0.36(万元)。2×27年1月,A公司还需根据全年实际销售额进行汇总清算调整,多退少补。

【点拨】考生可以结合基础班增值税专题【案例1-31】进行学习。

例题 A公司为建筑施工企业,2×26年2月与B公司签订钢结构制作安装合同。A公司于2×26年4月取得钢结构件部分不含税结算款100万元,A公司在申报2×26年4月应交增值税时,将确认的销售收入100万元作为销售商品计算申报增值税销项税额13万元(100万元×13%)。A公司于2×26年10月取得安装部分不含税结算款200万元。A公司在申报2×26年10月应交增值税时,将确认的销售收入200万元作为应税劳务销售额计算申报增值税销项税额18万元(200万元×9%)。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见：纳税人发生一项应税交易涉及两个以上税率、征收率的，按照应税交易的主要业务适用税率、征收率。A 公司销售钢结构件等货物的同时提供的安装服务，适用货物的税率。因此，A 公司在申报 2×26 年 10 月应交增值税时，将确认的销售收入 200 万元作为销售商品计算申报增值税销项税额 26 万元（200 万元×13%）。

【点拨】

一项交易”通常根据交易各组成部分是否不可分割进行判断。如交易在一份合同中，且各组成部分密不可分，缺少一部分则无法实现交易目的，则属于“一项交易”。

“主要业务”，即业务之间具有明显的主附关系。主要业务居主体地位，体现交易的实质和目的；附属业务是主要业务的必要补充，并以主要业务的发生为前提。

场景	核心业务	适用税率
销售软件+安装、维护、 <u>培训</u>	软件产品销售	软件产品税率
销售活动板房、机器设备、钢结构件+ <u>安装</u>	货物销售	货物税率
充换电业务（售电+电池更换、定位、维护）	电力产品销售（如共享充电宝）	电力产品税率
交通工具租赁+信息技术服务费	交通工具租赁（如共享单车）	租赁服务税率（动产 13%）

例题 A 公司（一般纳税人）将一批机器设备（原值 1000 万元，已抵扣进项 130 万元），转让给 B 公司（小规模纳税人），转让设备的公允价值 900 万元，未转让对应债权、负债和员工。A 公司认为转让设备不属于增值税应税交易，不征收增值税。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 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。

【答案】存在不当之处。

处理意见：纳税人通过合并、分立、出售、置换等方式实施资产重组，同时符合下列四个条件的，不属于增值税应税交易，涉及的货物、金融商品、无形资产、不动产（以下统称资产）转让，不征收增值税：

（1）资产重组的标的是可以相对独立运营的经营业务。

（2）纳税人实施资产重组时，应将全部或者部分资产，与相关联的对应债权、负债和员工共同组成资产包，一并转让。资产包中应当同时包括资产、债权、负债和员工。

（3）资产重组应当具有合理的商业目的，且不以减少、免除、推迟缴纳增值税税款或者提前退税、多退税款为主要目的。

（4）资产重组的转让方属于一般纳税人的，接收方也应当属于一般纳税人。

纳税人因实施上述资产重组被合并，办理注销税务登记的，注销登记前尚未抵扣的进项税额，可以由合并后的纳税人继续抵扣。

由于本例中的重组不符合（2）和（4），A 公司（转让方）按应税交易处理，不得开具不征税收入发票，已抵扣的进项 130 万元无需转出处理；B 公司（接收方）为小规模纳税人，不得抵扣进项税额。

一、增值税

（三）混合用途长期资产分期调整方法

增值税法修改后仅保留适用于原值不超过 500 万元的单项长期资产用于混合用途的，可以全额抵扣进

项税额；对于原值超过 500 万元的单项长期资产用于混合用途的，须在有关期限内逐年就其不可抵扣的进项税额作计算调整。

事项	内容	
取得 <u>两类</u> 长期资产， <u>购进时先全额抵扣</u> 进项税额，在用于混合用途期间，根据 <u>调整年限</u> 计算五类不允许抵扣项目对应的不得从销项税额中抵扣的进项税额，逐年调整	第一类长期资产	2026 年 1 月 1 日后（含当日），按会计制度作为相关资产核算，且 <u>原值超过 500 万元的单项</u> 长期资产 长期资产原值，是指取得长期资产时的入账价值。长期资产形成后发生资本化改造支出的，应按会计制度调整其原值
	第二类长期资产	2025 年 12 月 31 日前（含当日）已在会计制度上按相关资产核算且在 2026 年 1 月 1 日后完成资本化改造，完成后原值超过 500 万元的单项长期资产 资本化改造，是指符合会计制度资本化条件的修理、升级、改造、改建、扩建、修缮、装饰等情形

2023 年真题改编 2×22 年 1 月 1 日，A 公司将某办公楼的用于职工工会活动室。该办公楼原值为 1000 万元（不含增值税），购入时专用于办公已抵扣进项税额 90 万元，2×22 年 1 月 1 日该办公楼的净值为 600 万元。在申报 2×22 年 1 月应交增值税时，A 公司按 54 万元 $[90 \times (600 \div 1000)]$ 作进项税额转出。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 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。

【答案】不存在不当之处。

【点拨】长期资产使用过程中发生用途改变的进项税处理

情形	进项税额处理
(1) 取得长期资产并已抵扣进项税额后，发生非正常损失，或者用途改变，专用于五类不允许抵扣项目	在发生非正常损失或者用途 <u>改变的当月</u> 计算不得抵扣的进项税额： 不得抵扣的进项税额=长期资产对应的进项税额×净值率
(2) 取得长期资产，专用于五类不允许抵扣项目后发生用途改变，后期专用于一般计税方法计税项目，或者用于混合用途	在用途 <u>改变的当月</u> 计算可抵扣进项税额： 可抵扣进项税额=长期资产对应的进项税额×净值率
净值率=（ <u>当期期初长期资产净值</u> ÷长期资产原值）×100% 长期资产原值，是指取得长期资产时的入账价值。长期资产形成后发生资本化改造支出的，应当按照会计制度调整其原值。	

取得长期资产，抵扣进项税额后，转为专用于“五类不允许抵扣项目”（非正常损失参照该情形处理）不区分是否超过 500 万元，均按上述公式计算不允许抵扣进项税额。

但在计算净值率时，对于取得两类长期资产，其长期资产净值是指按调整年限，采用年限平均法计算的资产余额。对于取得两类以外的长期资产，以会计制度计提折旧或者摊销后的余额作为长期资产净值。具体而言：

①上述两种情形下,取得两类长期资产净值按下述公式计算:

长期资产净值=长期资产原值× $[1-\text{已取得长期资产月份数}\div(\text{调整年限}\times 12)]$

②上述两种情形下,取得两类以外的长期资产净值按下述公式计算:

长期资产净值=长期资产原值× $[1-\text{已取得长期资产月份数}\div(\text{会计制度年限}\times 12)]$

例题 A公司为一一般纳税人,2×26年5月购进某系统设备,不含税原值800万元,专用发票注明进项税额104万元,当月投入使用,折旧年限10年,设备同时用于一般计税方法计税项目、免征增值税项目、简易计税项目、不得抵扣非应税交易和职工福利。2×26年A公司一般计税方法计税项目的销售额1500万元、免征增值税项目销售额300万元、简易计税项目销售额200万元、不得抵扣非应税交易收入100万元。该设备当年计提的折旧总额中,归属于集体福利部分的折旧额为当年总折旧额的20%。

要求:计算A公司2×26年不能从销项税额中抵扣的进项税额。

【答案】

1.2×26年——由于购进设备原值超过500万元且用于混合用途,故进项税额104万元先作全额抵扣处理。

2.计算2×26年混合用途期间不允许抵扣项目对应的进项税额,并2×27年1月纳税申报期内从进项税额中扣减。上述与不允许抵扣项目对应的进项税额按以下步骤计算:

(1)2×26年混合用途期间(2×26年6月至12月)进项税额分期调整基数 $=104\times 7/(5\times 12)=12.13$ 万元。

【点拨】

对于两类长期资产的调整年限不同于会计折旧年限,需区分不同类型资产确定。其中:不动产、土地使用权为20年;飞机、火车、轮船为10年;其他长期资产为5年。该年限自有关资产首次计提折旧或者摊销的当月开始计算。

(2)2×26年混合用途期间两类不允许抵扣项目对应的进项税额 $=12.13\times 20\%=2.43$ 万元。

(3)2×26年混合用途期间三类不允许抵扣项目对应的进项税额 $=(12.13-2.43)\times (300+200+100)/(1500+300+200+100)=2.77$ 万元。

(4)2×26年混合用途期间五类不允许抵扣项目对应的进项税额 $=2.43+2.77=5.2$ 万元,该金额在2×27年1月纳税申报期内从进项税额中扣减。

例题 A公司为一一般纳税人,2×26年1月购入一栋办公用房,不含增值税原值1200万元,购入当月已全额抵扣进项税108万元,会计折旧年限为40年。2×27年2月因经营调整,将楼房用于混合用途(60%用于一般计税办公、40%用于集体福利)。在申报2×27年2月应交增值税时,A公司按照105.3万元 $\{108\times [1-(12\div 480)]\}$ 作进项税额转出。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:A公司取得第一类长期资产,自2×27年2月用于混合用途,当年混合用途月份数为11个月(2-12月),当年应转出的进项税额1.98万元 $(108\times 40\%\times 11/240)$,并于次年1月纳税申报期内作进项税额转出处理。

【点拨1】2×27年用于混合用途月份数为11个月,即从当月开始计算,因为该办公用房自2×26年2月已开始计提折旧。

【点拨2】取得两类长期资产,其长期资产净值是指按调整年限,采用年限平均法计算的资产余额。

例题 A公司为一一般纳税人,2×25年1月购入一栋办公用房,不含增值税原值1200万元,购入当月已全额抵扣进项税108万元,会计折旧年限为40年。2×26年2月因经营调整,将楼房用于混合用途(60%用于一般计税办公、40%用于集体福利)。在申报2×26年2月应交增值税时,A公司按照105.3万元 $\{108\times [1-(12\div 480)]\}$ 作进项税额转出。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 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。

【答案】存在不当之处。

处理意见：2025 年 12 月 31 日前已在会计制度上按相关资产核算，属于取得两类长期资产以外的长期资产，无论金额是否超过 500 万元，用于混合用途的，对应的进项税额均可全额抵扣。

例题 A 公司为一般纳税人，于 2×26 年开始自行建造一栋职工宿舍楼，建造过程中发生建筑材料采购、建筑劳务外包等支出 1900 万元，共取得增值税专用发票注明税额合计 195 万元。该宿舍楼 2×27 年 3 月正式投入使用，会计折旧年限 40 年，无净残值，全部面积专用于公司职工住宿，因进项税不得抵扣，宿舍楼原值为 2095 万元。2×28 年 1 月因业务结构调整，A 公司将该宿舍楼的 60% 面积改造为商务公寓对外出租；剩余 40% 面积仍保留职工住宿功能。

要求：计算 A 公司 2×28 年不得抵扣的进项税额。

【答案】

1. 该宿舍楼属于第一类长期资产，调整年限起始月份为 2×27 年 4 月至用途变更当月月初，已取得长期资产月份数为 9 个月。

2. 长期资产净值=长期资产原值×[1-（已取得长期资产月份数÷（调整年限×12））]=2095×[1-（9÷240）]=2016.44 万元。

3. 净值率=（当期期初长期资产净值÷长期资产原值）×100%=（2016.44÷2095）×100%=96.25%。

4. 可抵扣进项税额=长期资产对应的进项税额×净值率=195×96.25%=187.69 万元。

A 公司可在 2×28 年 1 月将 187.69 万元进项税额进行抵扣，同时调整固定资产原值为 1907.31 万元（2095-187.69）。

5. 2×28 年全年混合用途；调整年限 20 年，2×28 年调整基数=195×（12÷240）=9.75 万元。

6. 计算当年不得抵扣项目对应的进项税额=3.9 万元（9.75×40%）；2×29 年 1 月纳税申报期内申报进项税额转出 3.9 万元。

【点拨】取得的长期资产，是指以直接购买，自行生产、研发或者建造，接受投资、捐赠或者抵债等各种方式取得的长期资产；不包括租入的长期资产，在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，以及房地产开发企业自行开发按照存货核算的房地产项目。

例题 A 公司为一般纳税人，2×26 年 5 月购入一条生产线，取得增值税专用发票注明价款 600 万元，增值税额 78 万元。购入后用于混合用途（各年均均为 70% 用于一般计税项目，30% 用于免税项目）。2×29 年 6 月 1 日，该生产线因技术升级被停用。

要求：计算 A 公司 2×29 年不得抵扣的进项税额。

【答案】

1. 生产线原值 600 万元>500 万元，属于第一类长期资产。

2×26 年 6 月至 2×29 年 5 月（共 36 个月）分期调整进项税额，进项税转出金额合计 14.04 万元（78/60×36×30%）。

2. 2×29 年 6 月 1 日停用，实际使用年限 36 个月，短于调整年限 60 个月，属于“长期资产实际使用年限短于调整年限”的情况，A 公司应在停止使用当月所对应的纳税申报期，将剩余未调整的进项税额并入当年混合用途期间进行一次性调整。

A 公司剩余未调整进项税额=78/60×（60-36）=31.2 万元。

3. 需调整的进项税额基数为“剩余未调整进项税额 31.2 万元+2×29 年 1—5 月分期调整金额 6.5 万元（78/60×5），合计 37.7 万元；

4. 不得抵扣进项税额=37.7 万元×30%=11.31 万元；

5. A 公司在 2×29 年 6 月增值税纳税申报期内，将 11.31 万元作为“进项税额转出”进行申报；其中 1.95 万元（6.5×30%）为 2×29 年 1—5 月分期调整不得扣除金额，9.36 万元（31.2×30%）为剩余未调整金额对应的不得抵扣部分。

例题 A 公司为一般纳税人, 2×25 年 6 月购进一台生产用机床, 取得增值税专用发票, 注明价款 400 万元, 进项税额 52 万元, 当月已全额抵扣。该机床折旧年限 5 年, 无残值, 专门用于一般计税项目生产。2×26 年 3 月, A 公司对该机床进行资本化改造, 2×26 年 4 月完成改造并投入使用, 本次改造取得增值税专用发票, 注明改造支出 200 万元, 进项税额 26 万元。

截至 2×26 年 2 月, 该机床已计提折旧 8 个月, 账面净值 346.67 万元, 改造后该机床账面价值为 546.67 万元。改造完成后该机床用于混合用途, 对应一般计税项目销售额 480 万元, 免税销售额 120 万元, 合计销售额 600 万元, 无其他不允许抵扣项目。

要求: 计算 A 公司 2×26 年不得抵扣的进项税额。

【答案】

资本化改造支出以外部分, 对应的进项税额可以全额从销项税额中抵扣。本次资本化改造支出 200 万元对应的进项税额 26 万元, A 公司可先在 2×26 年 4 月所属期内, 全额从当期销项税额中抵扣, 再按调整年限核算。

1. 计算 2×26 年度调整金额 (2×27 年 1 月纳税申报期内扣减) = 改造支出对应进项税额 × (当年混合用途月份数 / 调整年限 × 12) = $26 \times [8 / (5 \times 12)] = 3.47$ 万元。

【点拨】对于取得第二类长期资产, 其调整年限从 2×26 以后资本化改造完成, 且原值超过 500 万元后首次计提折旧或者摊销的当月开始计算。即从 2×26 年 5 月开始计提折旧, 当年混合用途月份数为 8 个月。

2. 计算当年混合用途期间三类不允许抵扣项目对应的进项税额 = $3.47 \times (120 / 600) = 0.69$ 万元。

3. 计算当年五类不允许抵扣项目对应的总进项税额 = $0.69 + 0$ (无其他不允许抵扣项目) = 0.69 万元。

4. 2×27 年至 2×31 年 (剩余调整年限: 52 个月), 每年按当年混合用途月份数、实际收入占比 (销售额比例), 逐年计算并扣减免税项目对应的进项税额 (仅针对改造支出对应的 26 万元进项税额), 直至 5 年调整年限结束。

一、增值税

(四) 应纳税额的计算

例题 A 公司是先进制造业企业, 为一般纳税人。2×25 年 12 月 A 公司销项税额 85 万元, 进项税额 62 万元, 其中包括购进国内旅客运输服务计算抵扣进项税 1 万元 (含铁路电子客票 0.4 万元和航空电子行程单 0.3 万元) 以及赠送客户的购进货物 0.4 万元。此外, 进项税额中还包括当月 A 公司车间报废产品所耗用的购进货物的进项税额 0.6 万元。上月进项税额加计抵减额余额为 4 万元。A 公司认为赠送客户的购进货物 0.4 万元以及车间报废产品所耗用的购进货物的进项税额应进项税额转出。A 公司在 2×25 年 12 月纳税申报期, 计算当期可抵减加计抵减额为 10.1 万元 $[(62 - 0.4 - 0.6) \times 10\% + 4]$ 。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 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。

【答案】存在不当之处。

处理意见: 当期可抵扣进项税额是当期符合进项税抵扣条件的所有进项税额, 包括抵扣的国内旅客运输服务的进项税额。赠送客户的购进货物的进项税额以及车间报废产品所耗用的购进货物的进项税额均可以抵扣, 无需进项税额转出。

A 公司当期可抵减加计抵减额为 7.1 万元 $(62 \times 5\% + 4)$ 。

例题 A 公司成立于 2×22 年 8 月, 为一般纳税人, 纳税信用等级为 A 级, 2024 年 12 月 31 日期末留抵税额 600 万元, 未享受过增值税即征即退、先征后返 (退) 政策, 且自成立以来未发生过涉税违法行

为。2×24年9月至2×25年8月经营期内,实现全部销售额15000万元;其中制造业销售额10000万元、科学研究服务销售额2000万元、房地产销售额1500万元、批发业务销售额1500万元。

2×25年8月期末留抵税额800万元,2×22年8月至2×25年8月累计已抵扣的进项税额3000万元中,包括增值税专用发票税额2200万元、海关进口增值税专用缴款书税额300万元、农产品收购发票税额400万元、铁路电子客票税额100万元。同时,2×24年10月因产成品非正常损失转出增值税专用发票进项税额80万元。A公司在2×25年9月纳税申报期,计算其进项构成比例为100%,申请留抵退税额共计120万元 $[(800-600) \times 100\% \times 60\%]$ 。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:A公司增值税销售额占比 $= (10000+2000) / 15000 \times 100\% = 80\% > 50\%$,符合科学研究和技术服务业等4个行业退税条件。在计算允许退还的留抵税额的进项构成比例时,参与计算所属期内按照规定转出的进项税额,无需从已抵扣的增值税扣税凭证注明的增值税额中扣减。A公司的农产品收购发票不属于七类扣税凭证范畴,进项构成比例 $= (2200+300+100) / 3000 \times 100\% = 86.67\%$ 。A公司2×25年8月期末留抵税额为800万元,允许退还的留抵税额 $= 800 \times 86.67\% \times 100\% = 693.36$ 万元。

【点拨1】科学研究和技术服务业等4个行业纳税人在申请退税前连续12个月(经营期不满12个月但满3个月的,按实际经营期计算)内业务相应发生的增值税销售额占其全部增值税销售额的比重需超过50%。增值税销售额口径包括纳税申报销售额、税务稽查补销售额、纳税评估调整销售额;适用差额征税的,以差额前金额为准。

允许退还的留抵税额=当期期末留抵税额×进项构成比例×100%。

【点拨2】七类扣税凭证不含:农产品收购发票或者销售发票,购进国内旅客运输服务取得的电子普通发票,桥闸通行费发票,公路、水路等其他客票。

七类增值税扣税凭证包括增值税专用发票(含全电发票)、海关进口增值税专用缴款书、收费公路通行费增值税电子普通发票、完税凭证(如代扣代缴增值税完税凭证)、机动车销售统一发票、电子发票(航空运输电子客票行程单)、电子发票(铁路电子客票)等增值税扣税凭证。

例题 A公司是一家大型批发企业,为一般纳税人,纳税信用级别为B级,未享受过增值税即征即退、先征后返(退)政策,自成立以来未发生过涉税违法行为,且满足申请留抵退税的四项基本条件。2019年3月31日期末留抵税额1900万元,2×24年12月31日期末留抵税额1000万元,2×25年3月至8月(连续六个月)各期末留抵税额依次为6000万元、7500万元、8000万元、9500万元、1100万元、12000万元。2×25年1—8月累计已抵扣进项税额44100万元中,增值税专用发票税额34500万元、机动车销售统一发票税额2500万元、航空运输电子客票行程单税额100万元、农产品收购发票税额7000万元。

A公司在2×25年9月纳税申报期,计算其进项构成比例为100%,申请留抵退税额共计7200万元 $(12000 \times 100\% \times 60\%)$ 。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:A公司2×24年12月31日期末留抵税额1000万元,申请退税前连续六个月留抵税额均大于零,且第六个月新增11000万元 $(12000-1000) > 50$ 万元,因此符合其他行业纳税人退税条件。

A公司的农产品收购发票不属于七类扣税凭证范畴,进项构成比例 $= (34500+2500+100) / 44100 \times 100\% = 84.13\%$ 。允许退还的留抵税额 $= 10000 \times 84.13\% \times 60\% + 1000 \times 84.13\% \times 30\% = 5300.19$ 万元。

【点拨1】2019年3月31日期末留抵税额1900万元为迷惑条件。

【点拨2】除制造业等4个行业纳税人及房地产开发经营业纳税人以外的其他行业纳税人没有强制性行业销售额占比门槛。同时,申请退税前连续六个月期末留抵税额均大于零,且与申请退税前一税款所属

期上一年度12月31日期末留抵税额相比，第六个月期末新增留抵税额不低于50万元。

例题 A公司为房地产开发经营业纳税人，为一般纳税人。2×25年10月申请办理留抵退税，申请退税前连续6个月（2×25年4月-9月所属期），期末留抵税额分别为30万元、40万元、50万元、25万元、50万元和80万元。A公司2019年3月税款所属期期末留抵税额为60万元；2024年12月税款所属期期末留抵税额为20万元。A公司2×25年1月-9月进项构成比例为80%，2×19年4月-2×25年9月进项构成比例为85%。A公司在2×25年10月纳税申报期，申请增量留抵退税额64万元（ $80 \times 80\% \times 100\%$ ）。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见：A房地产公司不符合“与2019年3月31日期末留抵税额相比，申请退税前连续六个月期末新增留抵税额均大于零，且第六个月期末新增留抵税额不低于50万元”的规定；但符合“申请退税前连续六个月期末留抵税额均大于零，且第六个月期末留抵税额与申请退税前一税款所属期上一年度12月31日期末留抵税额相比新增留抵税额应不低于50万元”的规定。因此，可以按照其他纳税人留抵退税政策申请办理留抵退税。

2×25年10月申报期申请增量留抵税额应为28.8万元[$(80-20) \times 80\% \times 60\%$]。

（五）征收管理

例题 A公司2×26年1月与某客户签订合同，向该客户销售某大型机械设备，该设备的生产工期为18个月。由于生产工期较长采取预收款方式，并于合同签订当月收到该款项。合同约定公司于2×27年7月将该设备发运给客户。公司认为增值税的纳税义务发生时间为货物发出的当天。要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见：生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，纳税义务发生时间为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天，因此A公司纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

例题 A建筑公司为一般纳税人，2×26年2月1日预收建设方工程款1090万元（含税），合同约定“2×26年4月1日正式施工”，实际于3月1日开始施工，3月可抵扣进项税额60万元。

要求：计算A公司应于4月申报期申报的增值税金额。

【答案】

1. A建筑公司实际施工时间早于合同约定的施工时间，应以实际施工时间“2×26年3月1日”为纳税义务发生时间。

2. 预缴增值税= $1090 \div (1+9\%) \times 2\% = 20$ 万元，A公司应自2×26年2月1日起至次月纳税申报期结束前预缴税款20万元。

3. 销项税额= $1090 \div (1+9\%) \times 9\% = 90$ 万元，应纳增值税额= $90 - 60 = 30$ 万元，A公司应于4月申报期申报增值税10万元（ $30 - 20$ ）。

二、企业所得税

2014年真题 1. A公司20×3年度发生若干与生产经营有关的业务招待费，其金额相当于A公司20×3年度营业收入的1%。A公司在申报20×3年度所得税应纳税所得额时，将上述业务招待费的60%部分作了税前扣除。2. 20×3年3月1日，A公司向P公司支付300万元购买了财政部发行的若干3年期国债，该国债面值为100元，年利率为5%，利息按年支付，到期一次还本。20×3年11月30日，A公司以312万元的价格转让了上述国债，获得转让收益12万元。在申报20×3年度企业所得税应纳税所得额时，A公司将上述国债转让收益12万元作为免税收入。

3. 20×3年,A公司因未按期归还某银行贷款利息而向银行支付了罚息20万元,并因未按期缴纳税款,向税务机关支付了滞纳金20万元。在申报20×3年度企业所得税应纳税所得额时,A公司将上述罚息和滞纳金作了全额税前扣除。

4. A公司于20×3年1月1日出资100万元与P公司共同投资设立R公司,持有R公司25%股权,能够对R公司施加重大影响。20×3年,R公司实现净利润80万元,无其他所有者权益变动。A公司于20×3年按权益法相应确认了对R公司投资收益20万元。20×3年12月31日,A公司以200万元的价格对外转让了所持对R公司的全部股权,相应终止确认了对R公司长期股权投资余额120万元,并确认了股权转让收益80万元。在申报20×3年度企业所得税应纳税所得额时,A公司将上述20万元投资收益作为免税收入,但将上述股权转让收益80万元纳入20×3年度应纳税所得额申报缴纳企业所得税。

5. 20×3年初,A公司对一项以前年度以90万元价格(计税基础)购入的固定资产进行修理并在20×3年内完成修理,发生修理支出50万元,修理后该固定资产预计可延长使用年限3年。在申报20×3年度企业所得税应纳税所得额时,A公司将上述修理支出作了全额税前扣除。

要求:针对资料第1项至第5项,假定不考虑其他条件,逐项判断A公司的企业所得税处理是否存在不当之处。如存在不当之处,提出恰当的处理意见。

【答案】

(1) A公司的税务处理不恰当。

处理意见:企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。

(2) A公司的税务处理不恰当。

处理意见:20×3年11月30日转让国债时,其持有期间的利息收入免征企业所得税,转让国债取得的收益(不含上述持有期间利息收入)应作为企业应纳税所得额计算纳税。

(3) A公司的税务处理不恰当。

处理意见:根据企业所得税法的有关规定,税收滞纳金和纳税人因违反国家的有关法律法规规定,被有关部门处以的罚款以及被司法机关处以的罚金和被没收的财物,均不得在税前扣除。A公司向税务机关支付税款滞纳金20万元不应当在税前扣除。

(4) A公司的税务处理不恰当。

处理意见:通过支付现金方式取得的长期股权投资的投资成本应当以支付的价款作为投资成本,A公司应当按照转让价款200万元与投资成本100万元的差额作为应纳税所得额申报缴纳企业所得税。

A公司通过权益法确认的投资收益,不应作为企业所得税收入处理。

(5) A公司的税务处理不恰当。

处理意见:A公司发生的固定资产修理支出,由于达到该固定资产计税基础的50%以上,且修理后延长了使用年限2年以上,属于固定资产的大修理支出,应当作为长期待摊费用,按照尚可使用年限分期摊销在税前扣除,不应当一次性在税前扣除。

2015年真题

1. A公司(非特殊行业)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7800万元。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2600万元广告和业务宣传费计入20×4年度损益,其余5200万元于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50000万元。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7800万元广告和业务宣传费作了全额税前扣除。

2. 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。

要求:

1. 针对资料第1项至第2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。

2. 针对资料第1项至第2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。

【答案】

1. (1) 会计处理存在不当之处。

处理意见: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。

处理意见: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。

(2) 会计处理存在不当之处。

处理意见: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 $550 - (500 - 10) = 60$ (万元)。

税务处理存在不当之处。

处理意见: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。

2. (1) 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。

(2) 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。

2016年真题 审计项目组在审计过程中注意到以下情况:

1. A公司20×5年12月31日某资产组原值减去累计折旧和减值准备后的账面价值为1000万元,由于存在减值迹象,A公司对其进行了减值测试。经测试,该资产组于20×5年12月31日公允价值减去处置费用后的净额为800万元,预计未来现金流量现值为700万元。考虑到近期无处置该资产组的意图,A公司将预计未来现金流量现值作为可收回金额,于20×5年12月31日对该资产组计提了300万元资产减值准备。A公司在申报20×5年度企业所得税应纳税所得额时,将上述300万元资产减值损失作了全额税前扣除。

2. A公司于20×5年1月1日在一级市场上按面值购入每年付息、到期还本的2年期国债10万元,将其作为以摊余成本计量的金融资产核算。A公司于20×5年末收到该国债利息4000元,将其计入当期损益。20×5年12月31日,该国债公允价值上升了1万元,A公司因此调增其账面价值,同时确认公允价值变动收益1万元。A公司在申报20×5年度企业所得税应纳税所得额时,将该国债上述利息收入和公允价值变动收益共计14000元纳入了20×5年度应纳税所得额。

3. A公司于20×5年12月31日直接向某民办小学捐赠现金20万元,其中10万元用于补助该小学20×5年度教育经费,其余10万元用于补助该小学20×6年度校舍建设。A公司于20×5年12月31日将其中10万元计入营业外支出(该金额远低于A公司20×5年度利润总额的12%),其余10万元确认为预付账款。A公司在申报20×5年度企业所得税应纳税所得额时,将上述计入营业外支出的10万元捐赠支出作了全额税前扣除。

4. A公司于20×5年度将一批自产产品发放给管理人员作为员工福利,A公司按该批产品账面价值10万元计入管理费用。A公司在申报20×5年度企业所得税应纳税所得额时,将上述10万元管理费用作了全额税前扣除。

要求:

1. 针对资料第1项至第4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。

2. 针对资料第1项至第4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。

【答案】

1. (1) 会计处理存在不当之处。

处理意见:资产可收回金额的估计,应当根据公允价值减去处置费用后的净额与资产未来现金流量现值两者之间的较高者确定。

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见:企业提取的固定资产减值准备属于未经核准的准备金支出,不得在税前扣除。

(2) 会计处理存在不当之处。

处理意见:应冲回公允价值变动收益1万元,相应调减以摊余成本计量的金融资产账面价值。以摊余成本计量的金融资产应当以摊余成本进行后续计量(不应当根据公允价值变动调整其账面价值)。

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见:A公司从发行者直接投资购买的国债,持有期间从发行者取得的国债利息收入4000元免征企业所得税;公允价值变动10000元不纳入20×5年度企业所得税应纳税所得额。

(3) 会计处理存在不当之处。

处理意见:20万元现金捐赠应全额计入20×5年度当期损益。

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见:对于未通过公益性团体或县级(含县级)以上人民政府及其部门进行的捐赠,不得税前扣除。

(4) 会计处理存在不当之处。

处理意见:将自产产品发放给管理人员作为福利,应当按照该产品的公允价值和相关税费,计量应当计入成本费用的金额。

【点拨】将自产产品发放给管理人员作为福利,可以确认收入;外购货物应按库存商品账面金额结转,不确认收入。主要是因为外购商品如果认为不属于本企业日常经营范围的,则将其发给员工作为福利时,不确认收入、成本(不满足收入日常活动的定义)。

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见:将自产产品用于职工福利,应按A公司同类产品的同期对外销售价格确定销售收入,并相应计入应纳税所得额。

确认的成本费用应并入职工福利费,按照规定在税前扣除,不得直接一次性扣除。

2. (1) 涉及递延所得税的核算,应确认递延所得税资产。

(2) 不涉及递延所得税的计算。

(3) 不涉及递延所得税的计算。

(4) 不涉及递延所得税的计算。

2020年真题 A公司2×19年度通过中国红十字会向洪水受灾地区捐赠了一批物资,该捐赠支出总计金额达A公司2×19年度利润总额的15%。A公司在申报2×19年度企业所得税时,将上述捐赠支出在2×19年度企业所得税应纳税所得额中做了全额税前扣除。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司的企业所得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。

【答案】

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见:公益性捐赠支出不超过年度利润总额12%的部分,予以扣除。超过年度利润总额12%的部分,准予以后三年内在计算应纳税所得额时结转扣除。结转扣除时,应先扣除以前年度结转的捐赠支出,再扣除当年发生的捐赠支出。

2023年真题 2×22年9月,A公司考虑到目前经济整体上流动性偏紧,经董事会批准调整信用政

策以促进销售回款。2×22年10月1日,A公司与非关联客户签订某大型机械设备的销售合同,合同总价款为5000万元,约定信用期90天,如在设备交付之后30天内付款则享有2%的折扣。2×22年12月30日,A公司交付设备并经客户验收。2×22年12月31日收到客户回款4900万元(5000万元×98%),A公司确认销售收入5000万元和财务费用100万元。在申报2×22年度企业所得税时,A公司将确认的销售收入5000万元扣除财务费用100万元后的金额4900万元作为销售商品收入计算应纳税所得额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司的会计处理和企业所得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(不考虑其他税费或递延所得税的影响)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见:A公司上述信用政策为客户提供现金折扣,属于可变对价,应根据期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数,并考虑可变对价估计金额的限制(即估计的包含可变对价交易价格,应当不超过在相关不确定性消除时,累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额),确定交易价格并相应确认营业收入。因此,A公司应在收入确认时点确认销售收入4900万元。

企业所得税处理存在不当之处。

处理意见:债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣,在计算2×22年度应纳税所得额时,应当按扣除现金折扣前的金额5000万元确定销售商品收入金额,现金折扣100万元在2×22年12月31日已实际发生,应在财务费用中列报扣除。

【2024年真题】(学员回忆版)

2×23年7月,A公司的一台设备因不可抗力毁损,设备账面净值100万元,残值5万元,获得保险赔款50万元、相关责任人赔偿1万元。A公司在申报2×23年度企业所得税时,按照44万元(100-5-50-1)作为固定资产毁损损失,计算申报应纳税所得额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司的企业所得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。

【答案】企业所得税处理不存在不当之处。

【2024年真题】(学员回忆版)

A公司若干年前以现金700万元与其他非关联方投资新设L公司,对L公司不具有控制、共同控制或重大影响。2×23年11月,因投资理念不合,L公司股东决议进行清算,当日,A公司对L公司投资的账面价值为1000万元。清算结束后,L公司剩余资产中,A公司共分得现金1150万元,其中相当于累计未分配利润及累计盈余公积的部分为200万元。在申报2×23年度企业所得税时,A公司将收到的现金1150万元与投资账面价值1000万元之差150万元作为投资转让所得申报计算应纳税所得额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司的企业所得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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:支付现金取得的投资资产,以购买价款700万元为投资成本。A公司分得的现金1150万元,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中该股东所占股份比例计算的部分200万元,应确认为股息所得申报计算应纳税所得额,分得的剩余资产金额1150万元减去股息所得后的余额950万元,超过股东投资成本700万元的金额250万元,应确认为投资转让所得申报计算应纳税所得额。

【2024年真题】(学员回忆版)

2×23年11月,A公司接受控股股东无偿赠予的机器设备一台,合同约定作为资本公积,A公司已按合同约定进行会计处理。A公司在申报2×23年度企业所得税时,按该资产原账面价值确定其计税基础,并将其计入收入总额申报计算应纳税所得额。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司的企业所得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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:接受股东赠予的固定资产,并且合同规定作为资本金(包括资本公积)且会计上已作实际处理的,申报计算应纳税所得额时,不计入企业的收入总额,并按公允价值确定该项资产的计税基础。

【2025年真题】(学员回忆版)

2×24年,A公司对下列应收账款全额计提坏账准备:应收某

客户款项 100 万元,该客户因经营不善已宣告破产,尚未完成清算,客户出具情况说明,清算财产最多能清偿 20%;多笔金额较小、挂账时间超过 3 年的应收款项 95 万元,相关客户均多年未联系或交易,且预计催收成本大于可回收金额。A 公司在申报 2×24 年度的企业所得税时,将上述坏账准备 195 万元(100 万元+95 万元)作为坏账损失在企业所得税应纳税所得额中作了全额税前扣除。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司的企业所得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。

【答案】处理存在不当之处。

处理意见:客户尚未完成清算,A 公司尚未获得该客户破产清算裁定书,仅凭客户自行情况说明,所计提的坏账准备不能作为坏账损失税前扣除。众多金额小的应收账款虽逾期超过 3 年,但 A 公司未取得确凿证据证明客户已无力偿还债务,不得税前扣除坏账损失。

【点拨】根据国税 2011 年 25 号,应收款项逾期 1 年以上,单笔数额不超过五万元或不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项,会计上已经作为损失处理的,可以作为坏账损失,但应说明情况,并出具专项报告,可以税前扣除。对于逾期三年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的,可以作为坏账损失,但应说明情况,并出具专项报告,可以税前扣除。

【2025 年真题】(学员回忆版) 2×24 年 2 月,A 公司以持有的公允价值为 4000 万元、计税基础为 3800 万元的某子公司 100%股权,取得某非关联公司子公司 75%股权(公允价值为 3500 万元)并取得现金 500 万元。A 公司作为主导方且对该重组事项选择特殊性税务处理,在申报 2×24 年企业所得税时,暂不确认相关资产转让所得。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司的企业所得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。

【答案】处理存在不当之处。

处理意见:该重组交易中,非关联企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 50%,且在该股权收购发生时的股权支付金额 3500 万元不低于其交易支付总额 4000 万元(3500 万元+500 万元)的 85%,可以选择特殊性税务处理,A 公司可以暂不确认股权支付部分有关资产的转让所得;非股权支付对应的资产转让所得计算为 25 万元,即:[转让资产的公允价值 4000 万元-转让资产的计税基础 3800 万元]×(非股权支付金额 500 万元÷被转让资产的公允价值 4000 万元)。

2019 年专业阶段试题 2019 年 2 月甲企业进行 2018 年所得税汇算清缴时聘请了某会计师事务所进行审核,发现如下事项:

5 月接受母公司捐赠的原材料用于生产应税药品,取得增值税专用发票,注明价款 1000 万元、税款 160 万元,进项税额已抵扣,企业将 1160 万元计入资本公积,赠与双方无协议约定。

要求:回答在企业所得税的处理中,计入资本公积的处理是否正确并说明理由。

【答案】计入资本公积的处理不正确。

理由:企业接收股东划入资产(包括股东赠与资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠与的资产、股东放弃本企业的股权),凡合同、协议约定作为资本金(包括资本公积)且在会计上已作实际处理的,不计入企业的收入总额,企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。题目给出赠与双方无协议约定,不应计入资本公积,应当作为收入处理。

2021 年专业阶段试题 甲软件企业为增值税一般纳税人。2021 年 2 月甲企业进行 2020 年企业所得税汇算清缴时,聘请了某会计师事务所进行审核,发现如下事项:

财务费用中含向关联企业丙公司支付的 1 月 1 日至 12 月 31 日的借款利息 200 万元,借款本金为 3000 万元,金融机构同期同类贷款利率为 6%,该交易不符合独立交易原则。丙公司对甲企业的权益性投资额为 1000 万元,且实际税负低于甲企业。

要求:根据上述资料,计算应调整的企业所得税应纳税所得额并说明理由。

【答案】

应调增企业所得税应纳税所得额=200-2×1000×6%=80(万元)。

理由：企业实际支付给关联方的利息支出，不超过规定债资比和金融企业同期同类贷款利率计算的部分，准予扣除。

2023 年专业阶段试题

某汽车制造企业为增值税一般纳税人，2021 年被认定为高新技术企业。2023 年 3 月该企业进行 2022 年度企业所得税汇算清缴时，聘请了某会计师事务所进行审核，发现如下事项：

（1）12 月发现有一笔发生于 2016 年的实际资产损失 50 万元未在当年扣除，拟向税务机关申报确认损失并于 2022 年企业所得税税前扣除。

（2）12 月向甲公司赊销一批汽车，合同约定不含增值税售价 800 万元，增值税 104 万元。企业将该应收账款分类为以摊余成本计量的金融资产。月末双方达成重组协议，甲公司一批汽车配件偿还该欠款，甲公司向企业开具增值税专用发票注明配件价款 750 万元，增值税 97.5 万元，该批配件的实际成本 650 万元。重组当日，该笔应收账款的公允价值为 904 万元。企业会计处理为：

借：库存商品 8065000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 975000
 贷：应收账款 9040000

（3）全年投入 8900 万元研发费用进行自主研发，相关明细如下：

项目	金额（万元）
人员人工费用	2000
直接投入费用	1000
折旧费用	3800
新产品设计费	1300
其他相关费用	800

（4）成本费用中含实际支付的合理工资薪金 3550 万元，其中含接受劳务派遣用工，直接支付给劳务派遣公司的费用 550 万元；为高级技术人员购买商业健康险，支付保险费 100 万元。

要求：

1. 判断业务（1）企业申报确认损失处理是否正确并说明理由。
2. 计算业务（2）应调整的企业所得税应纳税所得额，并说明债务重组取得的汽车配件应确认的计税基础。
3. 计算业务（3）应调整的企业所得税应纳税所得额。
4. 判断业务（4）中的费用能否作为企业的工资薪金支出并说明理由。

【答案】

1. 企业申报确认损失处理不正确。

理由：企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。其中，属于实际资产损失的，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过 5 年。

2. 业务（2）企业应确认的债务重组损失=904-（750+97.5）=56.5（万元），应调减应纳税所得额 56.5 万元。汽车配件应确认的计税基础=750（万元）。

【点拨 1】企业所得税：债权人应当按照收到的债务清偿额（公允价值）低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

【点拨 2】考生可以按照基础班讲解的两套帐思路进行分析，即根据税法规定设置一套辅助账簿，按照税法规定记账，其结果用于企业所得税申报。

借：库存商品 7500000

应交税费——应交增值税（进项税额）	975000
投资收益	565000
贷：应收账款	9040000

3. 其他相关费用扣除限额=8100÷(1-10%)×10%=900(万元)>实际发生额 800 万元，其他相关费用可以据实享受加计扣除。

可加计扣除的研发费用=8900(万元)，业务(3)应调减应纳税所得额=8900(万元)。

4. 直接支付给劳务派遣公司的费用不能作为企业的工资薪金支出。

理由：企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，按照协议(合同)约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出。

企业为职工支付的商业保险费不得扣除，调增应纳税所得额 100 万元。

二、企业所得税

2025 年专业阶段试题 2025 年 3 月某制药企业进行 2024 年度企业所得税汇算清缴时，聘请了某会计师事务所进行审核，发现如下事项：

(1) 3 月 18 日收回 2022 年度已经作为坏账损失核销并在企业所得税税前扣除的应收账款 60 万元。企业会计处理为：

借：应收账款	600000
贷：坏账准备	600000
借：银行存款	600000
贷：应收账款	600000

(2) 4 月底自建的厂房竣工，自 5 月投入使用。该厂房屋原值 4000 万元，其中用于储存物资的非独立地下室为 800 万元，企业选择将地下室作为独立地下空间单独核算，自行计算缴纳房产税 20.16 万元。

(3) 当年与银行签订两年期流动资金周转性借款合同，合同规定一个年度内的最高借款限额为 500 万元。当年发生借款业务 5 次，累计借款 900 万元，双方未重新签订合同，企业按合同自行缴纳印花税 0.025 万元。

(4) 7 月向公益性社会团体捐赠一批自产药品，成本价 800 万元、公允价 1000 万元，已取得公益事业捐赠票据。企业 2024 年会计利润为 8047.76 万元。企业会计处理：

借：营业外支出	9300000
贷：库存商品	8000000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1300000

(5) 全年共有两个研发项目，其中 RD1 项目为自主研发，RD2 项目委托境外第三方机构研发。RD1 项目共投入 900 万元，由于市场出现大量竞品，在一期临床阶段宣告停止，相关支出计入当期损益，RD2 项目根据登记的委托合同支付研发费用 150 万元。

(6) 12 月投入 150 万元对上年购置并已投入使用的安全生产设备（已列入税收优惠目录）进行智能化改造，该设备原计税基础为 600 万元。

（其他相关资料：借款合同印花税税率为 0.05%。当地对独立地下建筑以房屋原价的 50%作为应税房产原值，计算房产计税余值的减除比例为 30%，各扣除项目均在汇算清缴期取得有效凭证）

要求：根据上述资料，回答下列问题。

(1) 回答业务(1)是否需要调整 2024 年度企业所得税应纳税所得额。如需要，计算应调整的金额；如不需要，请说明理由。

(2) 回答业务(2)企业自行计算的房产税是否正确，并说明理由。

(3) 回答业务(3)企业印花税计算是否正确，并说明理由。

(4) 计算业务(4)应调整的企业所得税应纳税所得额。

(5) 计算业务(5)应调整的企业所得税应纳税所得额,并回答委托境外研发享受税收优惠时应留存备查的资料。

(6) 计算业务(6)应调整的企业所得税应纳税额。

【答案】

(1) 正确答案:需要。

理由:应调增利润60万元。

(2) 正确答案:不正确。

理由:与地上房屋相连的地下建筑物,要将地上地下视为一个整体,按照地上房屋建筑物的规定计算房产税。应纳房产税=4000×(1-30%)×1.2%×8/12=22.4(万元)。

(3) 正确答案:正确。

理由:借贷双方签订的流动资金周转性借款合同,一般按年(期)签订,规定最高限额,借款人在规定的期限和最高限额内随借随还。为避免加重借贷双方的负担,对这类合同只以其规定的最高限额为计税依据,在签订时贴花一次,在限额内随借随还不签订新合同的,不再另贴印花。应缴纳印花税=500×0.05‰=0.025(万元)。

(4) 公益性捐赠的纳税调整:

第1步:调增视同销售所得=1000-800=200(万元)

第2步:调减捐赠支出=1000+1000×13%-930=200(万元)

第3步:公益性捐赠支出的税前扣除限额=8047.76×12%=965.73(万元)<税法认可的捐赠支出=1000+1000×13%=1130(万元),纳税调增=1130-965.73=164.27(万元)

业务(4)应调增应纳税所得额=200-200+164.27=164.27(万元)。

【点拨】

企业所得税可以分解为两项行为,先按公允价值确定视同销售收入,同时按照正常销售确认视同销售成本金额;其次,应将视同货币资金作捐赠处理确认为营业外支出。

为便于理解,下面以会计分录体现企业将自产货物捐赠的企业所得税处理逻辑:

(1) 确认视同销售收入,结转视同销售成本:

借:视同货币资金	1130
贷:视同销售收入	1000
应交税费——应交增值税(销项税额)	130
借:视同销售成本	800
贷:产成品/库存商品	800

(2) 按用途确认营业外支出:

借:营业外支出	1130
贷:视同货币资金	1130

企业所得税按照两步法分解交易的逻辑,用于捐赠目的的视同销售下会计核算与企业所得税处理存在差异,并应就上述税会差异在企业所得税申报中进行调整。

具体而言,该产品企业分别确认视同销售收入1000万元以及视同销售成本800万元,即调增企业所得税应纳税所得额200万元,同时,增加企业所得税营业外支出200万元,即调减企业所得税应纳税所得额200万元。并按照调增后的营业外支出1130万元与企业年度利润总额12%进行比较。

(5) 正确答案:

①RD1项目纳税调减=900×100%=900(万元)

150×80%=120(万元)<900×2/3=600(万元),RD2项目纳税调减=120×100%=120(万元)

业务(6)应调减应纳税所得额=900+120=1020(万元)。

②企业应在年度申报享受优惠时,按照相关规定办理有关手续,并留储备查以下资料:

- a. 企业委托研发项目计划书和企业有权部门立项的决议文件。
- b. 委托研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单。
- c. 经科技行政主管部门登记的委托境外研发合同。
- d. “研发支出”辅助账及汇总表。
- e. 委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据。
- f. 当年委托研发项目的进展情况等资料。

企业如果已取得地市级(含)以上科技行政主管部门出具的鉴定意见,应作为资料留存备查。

(6) 应抵免企业所得税应纳税额 $= 150 \times 10\% = 15$ (万元)。

【点拨】企业发生的专用设备数字化、智能化改造投入,不超过该专用设备购置时原计税基础 50% 的部分,可按照 10% 比例抵免企业当年应纳税额。企业当年应纳税额不足抵免的,可以向以后年度结转,但结转年限最长不得超过五年。

例题 A 公司 2×25 年支付 100 万元从 A 股市场购入股票 10 万股,另支付交易费用 0.1 万元。A 公司将 100 万元计入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,并将 0.1 万元计入当期损益。A 公司还发生非广告性赞助支出 2 万元和债务人逾期 1 年末清偿预计难以收回的应收账款损失 50 万元。A 公司在申报 2×25 年度企业所得税应纳税所得额时,将上述合计金额 52.1 万元作了全额税前扣除。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,判断 A 公司的企业所得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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:交易费用 0.1 万元应计入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的计税成本;非广告性赞助支出 2 万元不能税前扣除;债务人逾期 3 年末清偿且有确凿证据证明已无力清偿债务才能在税前扣除。因此,A 公司应调增企业所得税应纳税所得额 52.1 万元。

例题 A 公司(一般制造企业)2×25 年度共有 3 项研发项目 A1、A2 和 A3。其中,A1 项目为自主研发项目,A2 项目委托境内机构研发,A3 项目委托境外机构研发。A1 项目共计支出 200 万元,其中符合加计扣除条件的研发费用为 165 万元;A2 项目委托境内某科研院所研发,支付研发费用 50 万元;支付 A3 项目委托研发费用 280 万元。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司 2×25 年委托境外机构当年税前扣除的研发费用合计金额。

【答案】

委托境外进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用,委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用 2/3 的部分,可以按规定在企业所得税前加计扣除。委托境外机构的研发费用 $= 280 \times 80\% = 224$ 万元。

计入委托方委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用 2/3 部分计算 $(165 + 50 \times 80\%) \times 2/3 = 136.67$ 万元。

委托境外税前扣除金额合计 $= 280 + 136.67 \times 100\% = 416.67$ 万元。

例题 2×24 年 A 公司以 500 万元购买某专用设备,由于某特殊原因 2×24 年没有一次性在企业所得税税前扣除,该设备 2×24 年和 2×25 年折旧合计金额 150 万元,A 公司在申报 2×25 年度企业所得税时,按账面余额 350 万元 $(500 - 150)$ 一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司的企业所得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。

【答案】存在不当之处。

改进建议:企业根据自身生产经营核算需要,可自行选择享受一次性税前扣除政策。未选择享受一次性税前扣除政策的,以后年度不得再变更。因此 A 公司在申报 2×25 年度企业所得税时,不能享受一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,只能将该年度的折旧金额在计算应纳税所得额时扣除。

例题 K 公司(有限责任公司)为 A 公司的子公司,2×25 年发行永续债 5000 万元,全部由 A 公司

购买。该永续债无固定期限，K公司每年按4%的利率支付利息给A公司，但可以无次数递延支付；除非有强制事件（强制事件K公司可以赎回，但协议规定的强制事件K公司均可自行控制），本金和收益的返还均在公司清算时发生；且该永续债的偿还顺序劣后于发行方发行的普通债券和其他债务，但在股东分配之前。

K公司的注册资本A公司已全部实缴完毕，该永续债的发行不是增加K公司注册资本的投资。投资协议还显示，A公司投资该永续债，不会承担与其作为K公司控股股东同等的经营风险。A公司认为，在K公司个别报表层面，应将该永续债分类为权益工具。企业所得税处理时，由于K公司会计上将永续债作为权益工具，因此K公司只能适用股息、红利的企业所得税政策，即：A公司取得的永续债利息收入属于股息、红利性质，免征企业所得税；同时K公司支付的永续债利息作为税后分红支出不得在企业所得税税前扣除。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，判断相关会计处理和企业所得税处理是否存在不当之处；如果存在不当之处，提出恰当处理意见。

【答案】

会计处理和税务处理均存在不当之处。

处理意见：会计上，由于永续债的发行方K公司本身就是投资方A公司的子公司，这种身份重合导致即使永续债中约定了递延付息、无限期推迟归还本金等条款，都不具有实际意义，因为K公司是否对A公司分红等问题都是A公司可完全控制的事项。因此K公司个别报表中该永续债应分类为金融负债。

企业所得税上，企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策，也可以按照债券利息适用企业所得税政策。但发行永续债的企业对每一永续债产品的税收处理方法一经确定，不得变更。企业对永续债采取的税收处理办法与会计核算方式不一致的，发行方、投资方在进行税收处理时须作出相应纳税调整。

【相关链接】

1. 企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策，即：投资方取得的永续债利息收入属于股息、红利性质，按照现行企业所得税政策相关规定进行处理，其中，发行方和投资方均为居民企业的，永续债利息收入可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定；同时发行方支付的永续债利息支出不得在企业所得税税前扣除。

2. 企业发行符合规定条件的永续债，也可以按照债券利息适用企业所得税政策，即：发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除；投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税。

3. 所称符合规定条件的永续债，是指符合下列条件中5条（含）以上的永续债：

- （1）被投资企业对该项投资具有还本义务；
- （2）有明确约定的利率和付息频率；
- （3）有一定的投资期限；
- （4）投资方对被投资企业净资产不拥有所有权；
- （5）投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；
- （6）被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；
- （7）被投资企业将该项投资计入负债；
- （8）该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；
- （9）该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

4. 企业发行永续债，应当将其适用的税收处理方法在证券交易所、银行间债券市场等发行市场的发行文件中向投资方予以披露。

5. 发行永续债的企业对每一永续债产品的税收处理方法一经确定，不得变更。企业对永续债采取的税收处理办法与会计核算方式不一致的，发行方、投资方在进行税收处理时须作出相应纳税调整。

三、其他相关章节

(一) 消费税

2017 年真题 (学员回忆版)

1. A 公司 2×16 年销售应税消费品取得不含税销售额 10 万元,一并销售的包装物取得全部销售额 2 万元,货物发出并确认收入,当年计算消费税时申报的销售额为 10 万元。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司的消费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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:2×16 年计算消费税申报时,应将包装物销售额 2 万元价税分离后并入销售额。

2. A 公司 2×16 年分期收款销售应税消费品,总价为 300 万元,合同约定 2×16 年、2×17 年和 2×18 年分 3 年于每年年末平均支付, A 公司于 2×16 年发出商品并确认收入, 2×16 年申报消费税收入 300 万元。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司的消费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。

【答案】存在不当之处。

处理意见:2×16 年应申报消费税收入 100 万元。

(二) 个人所得税

2012 年真题

2011 年丁公司财务人员在为员工代扣代缴个人所得税时,未将发放给营销人员的差旅费津贴和误餐补助纳入个人所得税应纳税所得额的范围,理由是丁公司员工每餐误餐补助有明确的标准,并且丁公司专门统计了每名营销人员的实际误餐顿数。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,分析丁公司的税务处理是否恰当,并简要说明理由。

【答案】恰当。

个人所得税税法规定,对于差旅费津贴和误餐补助不属于工资、薪金性质的,不予征税。对于不计入征税范围的误餐补助则须满足以下条件:个人因公在城区、郊区工作不能在工作单位或返回就餐的,根据实际误餐顿数,按照规定的标准领取的误餐费。

例题

王先生为境内 A 上市公司员工,于 2×24 年 2 月取得 A 公司授予的股票期权 8000 股,授予日股票价格为 10 元/股,行权价为 8 元/股,该股票期权自 2×25 年 3 月起可行权。王先生于 2×25 年 3 月 31 日行权 5000 股,行权当天股票市价为 16 元/股。

要求: A 公司财务总监希望注册会计师甲就王先生在行权后应如何计算和缴纳个人所得税提出分析意见。

【答案】

王先生 2×25 年 3 月 31 日行权时取得“工资、薪金所得”的应纳税所得额 $= (16-8) \times 5000 = 40000$ (元)。居民个人取得股票期权、股票增值权、限制性股票、股权激励等股权激励,并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。王先生取得的股票期权激励,应全额单独计税,应纳个人所得税额 $= 40000 \times 10\% - 2520 = 1480$ (元)。

境内上市公司授予个人的股票期权、限制性股票和股权激励,经向主管税务机关备案,个人可自股票期权行权、限制性股票解禁或取得股权激励之日起在不超过 36 个月的期限内缴纳个人所得税。纳税人在此期间内离职的,应在离职前缴清全部税款。

例题

2×24 年 1 月 1 日, A 公司采用限制性股票方式实施股权激励,员工在满足两年服务期限和特定业绩条件后,可获得 A 公司股票并进行交易,授予价格为 1 元/股, A 公司股权登记日的市场价格为 6 元/股。2×25 年 12 月 31 日,在满足服务期限和业绩条件后,该限制性股票解禁。当日 A 公司股票的公允价值为 8 元/股。

要求: A 公司财务总监希望注册会计师甲就 A 公司员工在限制性股票解禁时应如何计算和缴纳个人所

得税提出分析意见。

【答案】

A 公司员工在解禁日应确认限制性股票每股应纳税所得额 6 元/股 $[(6+8) \div 2 - 1]$, 乘以取得的总股数单独适用综合所得 3%~45% 超额累进税率。经向主管税务机关备案, A 公司员工可自限制性股票解禁之日起, 在不超过 36 个月的期限内缴纳个人所得税。在此期间内离职的, 应在离职前缴清全部税款。

【点拨】

激励对象应在获得限制性股票所有权时, 确认其限制性股票所得的应纳税所得额, 应纳税所得额 = (股票登记日股票市价 + 本批次解禁股票当日市价) $\div 2 \times$ 本批次解禁股票份数 - 激励对象实际支付的资金总额 $\times$ (本批次解禁股票份数 $\div$ 激励对象获取的限制性股票总份数)。

【例题】

李某于 2×21 年 3 月 1 日投资 100 万元成立了 C 公司 (与 A 公司非关联), 李某持有 C 公司 100% 的股权。2×25 年 2 月, A 公司通过定向增发股票的方式以 8 元/股的价格向李某购买其持有的 C 公司全部股权, 李某取得 200 万股 A 公司的股票 (李某未达到重大影响)。双方签订的并购合同中约定对标的资产 C 公司的评估基准日为 2×24 年 9 月 30 日, 以评估确定的该时点 C 公司的评估价值为基础。根据独立评估机构的评估报告显示, 当日 C 公司可辨认净资产公允价值为 1200 万元。

并购合同中同时约定, 在评估基准日至 A 公司取得 C 公司股权之日 C 公司实现的净利润或净亏损均由 A 公司享有或承担, C 公司自 2×24 年 10 月 1 日至 2×25 年 4 月 30 日止, 每月产生的净利润均为 50 万元。该并购重组的具体执行情况如下:

(1) 2×24 年 7 月 25 日经 A 公司的决策机构批准。

(2) 2×24 年 7 月 31 日 A 公司对外公告该事项。

(3) 2×24 年 9 月 30 日向证监会提交并购重组申请材料。

(4) 2×24 年 11 月 30 日该重组事项获得证监会批准。

(5) 2×24 年 12 月 31 日 A 公司取得监管部门批文。

(6) 2×25 年 2 月 1 日 A 公司完成该股份定向增发。

(7) 2×25 年 3 月 1 日, A 公司对 C 公司董事会进行改组, 在 C 公司 7 名董事会成员中, 派出 5 名。同时, 买卖双方于当日办理了 C 公司有关财产的交接手续。C 公司章程规定: 公司的生产经营活动由董事会决策, 重大生产经营决策需经参加董事会成员半数以上通过后实施; 涉及公司合并、分立、解散、清算等事项需经董事会全体成员一致通过。

(8) 2×25 年 3 月 15 日, 注册会计师完成对 C 公司注册资本验资程序。

(9) 2×25 年 4 月 1 日, C 公司向工商部门申请变更股东并获批准。

(10) 2×25 年 4 月 30 日, A 公司在有关股权登记部门完成股东登记手续。

财务总监张民希望注册会计师张华就以下事项提出分析意见:

1. 在 A 公司购买 C 公司 100% 股权交易中, 应在哪一时点确认对 C 公司的长期股权投资, 并说明理由。

2. A 公司应如何计算商誉金额 (不考虑其他事项)。

3. 该股权交换行为对自然人李某而言并未产生实际的现金流入, 李某是否应该缴纳个人所得税。

要求:

针对资料, 假定不考虑《中国注册会计师职业道德守则》的规定, 代注册会计师张华逐项回答财务总监提出的问题 (不考虑相关税费或递延所得税的影响)。

【答案】

(1) A 公司应于 2×25 年 3 月 1 日确认对 C 公司长期股权投资。

理由: 该项交易中, A 公司并购重组交易取得内、外部机构批准的时点为 2×24 年 11 月 30 日。2×25 年 3 月 1 日, A 公司已经通过向 C 公司董事会派出成员并完成财产交接手续, 对其生产经营决策进行控制。虽然至 2×25 年 3 月 1 日, 该项交易并未完全完成, 但后续在 2×25 年 4 月完成的工商登记及 A 公司股东登记程序原则上在前期条件均已具备的情况下, 该程序应为程序性的, 对交易本身不构成实质性障碍, 亦不会因有关程序未完成而发生交易逆转的情况, 因此可以认为 2×25 年 3 月 1 日为该项交易的购买日。

(2) 商誉金额=8×200-(1200+50×5)×100%=150(万元)。

(3) 李某应按“财产转让所得”计算缴纳个人所得税。以取得 A 公司股权价值作为转让收入减除持有 C 公司股权原值和合理费用后的余额为应纳税所得额。一次性缴税有困难的,可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后,自发生上述应税行为之日起不超过 5 个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税。

【点拨】个人以非货币性资产投资,应于非货币性资产转让、取得被投资企业股权时,确认非货币性资产转让收入的实现。个人应在发生上述应税行为的次月 15 日内向主管税务机关申报纳税。纳税人一次性缴税有困难的,可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后,自发生上述应税行为之日起不超过 5 个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税。

例题 甲合伙企业系增值税一般纳税人,为境内 A 上市公司持股平台。合伙人均为 A 公司核心员工(境内自然人)。甲合伙企业持有 A 公司首发限售股 500 万股,实际取得成本为 5 元/股, A 公司 IPO 发行价为 8 元/股。2×25 年 5 月,甲合伙企业取得 A 公司分红 1000 万元;2×25 年 12 月甲合伙企业以 30 元/股出售 200 万股 A 公司已解禁限售股,甲合伙企业认为出售 A 公司限售股无需缴纳增值税,且自然人合伙人对合伙企业从 A 公司取得分红以及出售 A 公司限售股转让所得,均应按“利息、股息、红利所得”应税项目,适用税率为 20%,计算缴纳个人所得税。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出甲合伙企业增值税和合伙人的个人所得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。

【答案】

(1) 增值税处理存在不当之处。

处理意见:甲合伙企业应缴纳增值税为 249.06 万元 $[(30-8) \times 200 / (1+6\%) \times 6\%]$ 。

(2) 个人所得税处理存在不当之处。

处理意见:自然人合伙人对合伙企业取得出售限售股转让所得,应全部纳入合伙人的生产经营所得,按“经营所得”应税项目计算缴纳个人所得税,适用 5 级超额累进税率。

【点拨 1】合伙企业从事股权(票)、期货、基金、债券、外汇、贵金属、资源开采权及其他投资品交易取得的所得,应全部纳入合伙人的生产经营所得,按“经营所得”应税项目计算缴纳个人所得税,适用 5 级超额累进税率。

【点拨 2】合伙企业对外投资分回的利息或者股息、红利,不并入企业的收入,而应单独作为投资者个人取得的利息、股息、红利所得,按“利息、股息、红利所得”应税项目计算缴纳个人所得税,适用税率为 20%。

(三) 环境保护税和关税

2024 年专业阶段真题 (学员回忆版)

某化工企业位于化工园区内,有一个大气污染物排放口,直接向环境排放应税污染物。

要求:判断纳税人申报 7 月环境保护税时可否沿用 6 月委托监测数据(能/不能),并说明理由。

【答案】不可以。

纳税人采取委托监测方式,当月无监测数据的,可以沿用最近一次的监测数据,但不得跨季度沿用监测数据。本题中 6 月为第二季度,7 月为第三季度。

例题 2×25 年 7 月, A 公司进口某大型机械设备,实付金额折合人民币 960 万元,其中包含支付给 A 公司采购代理人的购货佣金 10 万元以及支付的包装劳务费用 5 万元;另支付进口后发生的单独列明的保修费用 20 万元、维修费用 50 万元以及装配费用 15 万元。该设备进口关税税率 10%,进口增值税税率 13%。A 公司就该项业务以成交价格为基础向海关计算申报进口环节应缴纳关税税额 104.5 万元 $[(960+20+50+15) \times 10\%]$,以组成计税价格 1149.5 万元 $[(960+20+50+15) + 104.5]$ 计算申报进口环节应缴纳增值税税额 149.44 万元 $(1149.5 \times 13\%)$ 。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,分别指出 A 公司的关税处理和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。

【答案】

（1）关税处理存在不当之处。

处理意见：进口关税计税价格中买方支付给自己采购代理人的购货佣金（买方佣金）不计入计税价格。厂房、机械或者设备等货物进口后发生单独列明的建设、安装、装配、维修或者技术援助费用，不计入该货物的关税计税价格，但是保修费用应计入关税计税价格。应申报进口环节应缴纳关税税额 97 万元 $[(960-10+20) \times 10\%]$ 。

（2）增值税处理存在不当之处。

处理意见：应以组成计税价格 1067 万元 $(960-10+20+97)$ 计算申报进口环节应缴纳增值税税额 138.71 万元 $(1067 \times 13\%)$ 。

【点拨】

计税价格	计入计税价格项目（仅列示核心内容）	不计入计税价格项目（仅列示核心内容）
货物的货价、货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费	(1) 由买方负担的除购货佣金以外的佣金和经纪费 [注 1] (2) 由买方负担的与该货物视为一体的容器费用 (3) 由买方负担的包装材料费用和包装劳务费用 (4) 在境外进行的为生产进口货物所需的工程设计、技术研发、工艺及制图等相关服务 (5) 与该货物有关并作为卖方向我国销售该货物的一项条件，应当由买方向卖方或者有关方直接或间接支付的特许权使用费	(1) 厂房、机械或者设备等货物进口后的建设、安装、装配、维修或技术援助费用，但保修费用除外 [注 2] (2) 货物运抵境内输入地点起卸后的运输费、保险费 (3) 进口关税、进口环节海关代征税及其他国内税 (4) 境内外技术培训及境外考察费 (5) 符合条件的利息费用

注 1：进口关税计税价格中只有买方支付给自己采购代理人的购货佣金（买方佣金）不计入计税价格，支付给卖方及第三人的佣金、手续费均应计入计税价格中。

注 2：维修费、保修费，两者名称接近，但在计算计税价格时处理却不同。具体来说，维修费不需要计入计税价格，而保修费需要计入。

（四）房产税、土地增值税和印花税

2024 年真题（学员回忆版）

2×23 年 4 月 1 日，A 公司以预收租金方式将一厂房出租给某非关联公司，租赁期 12 个月，其中 2×23 年 4 月正式出租，并且约定当月为免租，当日收到全部租金 66 万元。A 公司在申报 2×23 年 4 月应交增值税时，对该项租赁业务申报的增值税销项税额为 0 元；自 2×23 年 4 月起，对该项出租房产，按其租金收入计算应纳房产税税额。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，分别指出 A 公司的增值税处理和房产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。

【答案】

（1）增值税处理存在不当之处。

处理意见：纳税人销售服务，先收取价款再分期或者分次提供服务的，以首次提供服务的实际开始当日和合同约定的当日，按照孰先原则确定纳税义务发生时间，纳税人应当就收到的全部价款申报缴纳增值税。A 公司 2×23 年 4 月应按收到的全部租金 66 万元计算申报应交增值税销项税额。

（2）房产税处理存在不当之处。

处理意见：对出租房产，租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值

缴纳房产税。免租期 2×23 年 4 月应按照房产计税余值从价计算应纳税房产税税额。

例题 A 公司为扩大生产规模, 2×25 年初将原有某自用厂房推倒重建, 该厂房屋原值 1000 万元, 已提折旧 600 万元, 净值 400 万元, A 公司为重建厂房共投入 2000 万元, A 公司会计上将 400 万元直接计入当期损益。2×25 年末, 该厂房达到预定可使用状态。在申报 2×25 年度企业所得税应纳税所得额时, A 公司将拆除厂房的净值 400 万元作了全额税前扣除。同时 A 公司认为, 在 2×26 年度申报房产税时, 对该厂房按固定资产原值 2000 万元以及取得土地使用权支付的价款的合计金额一次减除 30% (减除比例由当地政府确定) 的余值和 1.2% 的房产税税率计算并申报缴纳房产税。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 A 公司的企业所得税和房产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。

【答案】企业所得税存在不当之处。

处理意见: 企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的, 如属于推倒重置的, 该资产原值减除提取折旧后的净值, 应并入重置后的固定资产计税成本, 并在该固定资产投入使用后的次月起, 按照税法规定的折旧年限, 一并计提折旧。因此, A 公司拆除厂房的净值 400 万元, 应并入重建后的厂房的计税基础, 新厂房的计税基础为 2400 万元, 即拆除厂房的净值 400 万元不能在 2×25 年企业所得税税前扣除。

房产税处理不存在不当之处。

【点拨】对依照房产原值计税的房产, 房产原值按照会计账簿记载的固定资产原价。根据会计处理, 固定资产更新改造过程中, 被替换的价值要冲减固定资产账面价值, 企业应按新厂房原值 2000 万元和土地价款的合计数作为房产税基数。另外, 从房产税的计税原理, 老厂房已被拆除, 不需要再缴纳房产税, 所以新厂房的原值中也不应再包括被拆除老厂房的净值。

例题 庚公司欠己公司款项 2000 万元, 因庚公司发生财务困难, 双方于 2×25 年 12 月签订债务重组协议。协议约定: 庚公司以其办公楼抵偿己公司所欠款项后, 不再偿付所余款项, 办公楼抵偿债务的评估价值 (含税) 为 1200 万。

要求: 根据资料, 庚公司财务总监希望注册会计师就办公楼进行债务重组能否适用暂不征收土地增值税政策简述理由; 以及除满足企业重组具有合理商业目的等基本条件外, 还应满足哪些条件, 庚公司的该笔债务重组所得方可适用企业所得税特殊性税务处理。

【答案】

以房地产抵债而发生房地产产权转让的, 属于土地增值税的征税范围, 不适用暂不征收土地增值税政策。

庚公司债务重组所得为 800 万元 (2000-1200), 如企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50% 以上, 则可以适用企业所得税特殊性税务处理, 庚公司可以在 5 个纳税年度期间内, 均匀计入各年度的应纳税所得额。

【点拨】改制重组 (暂不征收) 土地增值税的主要情形包括:

(1) 两个或两个以上企业合并为一个企业, 且原企业投资主体存续的, 对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业

(2) 企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业, 对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业

(3) 单位改制重组时以房地产作价入股进行投资, 对其将房地产转移、变更到被投资的企业
改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

例题 A 公司于 2×25 年 10 月在美国签订股权转让协议, 转让其所持一家国内公司的股权。当月 A 公司在英国与当地某公司签署协议, 该英国公司购买 A 公司位于上海的一栋写字楼。A 公司认为上述两项协议均无需缴纳印花税。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 A 公司的印花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。

【答案】存在不当之处。

处理意见：A 公司在美国签订的股权转让协议，因其标的为“中国居民企业的股权”，属于应在境内缴纳印花税的情形。对于 A 公司在境外签订的购房合同，因其标的“不动产在境内”，也属于应在境内缴纳印花税的情形。

【点拨】在境外书立在境内使用的应税凭证，应当按规定缴纳印花税。包括以下几种情形：

(1) 应税凭证的标的为不动产的，该不动产在境内；

(2) 应税凭证的标的为股权的，该股权为中国居民企业的股权；

(3) 应税凭证的标的为动产或者商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权的，其销售方或者购买方在境内，但不包括境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的动产或者商标专用权、著作权、专利权、专有技术使用权；

(4) 应税凭证的标的为服务的，其提供方或者接受方在境内，但不包括境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外发生的服务。

例题

A 公司于 2×25 年 12 月在德国与某供应商签订合同，购买一批设备运回国内工厂使用。当月，A 公司还在日本签订合同，接受一家日本公司提供的技术咨询服务，服务主要在国内进行。A 公司认为上述两项合同均无需缴纳印花税。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的印花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。

【答案】存在不当之处。

处理意见：上述两项合同均需缴纳印花税。

A 公司在德国与某供应商签定的合同，由于 A 公司采购的设备(动产)将运回境内使用，且购买方(A 公司)在境内。因此，该合同不属于“完全在境外使用”的例外情况，属于应在境内缴纳印花税的情形。

A 公司在日本签订的技术咨询合同，由于服务(技术咨询)将在境内发生，且接受方(A 公司)在境内。因此，该合同不属于“完全在境外发生”的例外情况，属于应在境内缴纳印花税的情形。

(五) 国际税收

2014 年真题

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 国两国税法计算的应纳税所得额一致；F 公司 20×3 年末发生需要对境内应纳税所得额进行调整的事项，F 公司选择按照国别分别计算限额的抵免方式。)

要求：根据资料中所提供的信息，重新计算 F 公司在中国的应纳所得税总额。识别企业所得税纳税申报表中重新计算的结果与实际应纳所得税额的差异。

【答案】根据中国税法，境内外应纳所得税总额 = $(100+20+10) \times 25\% = 32.5$ (万元)

X、Y 的扣除限额：

X 国的抵免限额 = $32.5 \times [20 / (100+20+10)] = 5$ (万元)

Y 国的抵免限额 = $32.5 \times [10 / (100+20+10)] = 2.5$ (万元)

在 Y 国实纳税额 20000 元小于 Y 国所设的抵免限额 2.5 万元，因此可以从 F 公司本年度的所得税总额中全额扣除。

在中国境内实际应纳所得税额 = $32.5 - 5 - 2 = 25.5$ (万元)

【点拨】超过X国抵免限额部分从次年起在连续五个纳税年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

2022年专业阶段试题 2020年注册在新加坡的甲公司在我国境内出资成立乙公司,乙公司为增值税一般纳税人。2022年乙公司的部分经营事项如下:

(1) 3月1日,依合同乙公司应向甲公司支付含增值税的特许权使用费1000万元,乙公司将扣缴增值税和企业所得税之后的余额支付给甲公司。

(2) 4月1日,依合同乙公司应向甲公司支付含增值税的咨询费200万元,乙公司将扣缴相关税金之后的余额支付给甲公司,甲公司在我国境内无机构场所且未派遣人员来中国提供相关服务。

要求:根据上述资料,按照下列序号回答问题。

(1) 计算事项(1)乙公司应代扣代缴企业所得税。

(2) 计算事项(2)乙公司应代扣代缴的增值税。在享受中新税收协定的情况下,回答乙公司是否应代扣代缴企业所得税。

【答案】

(1) 事项(1)乙公司应代扣代缴的企业所得税=1000÷(1+6%)×10%=94.34(万元)。

(2) 事项(2)乙公司应代扣代缴的增值税=200÷(1+6%)×6%=11.32(万元)。

事项(2)乙公司无须代扣代缴企业所得税。

根据中新协定中对营业利润的规定,中国不得对新加坡企业的利润征税,除非该企业通过其设在中国的常设机构进行营业。甲公司在我国境内无机构场所且未派遣人员来中国提供相关服务,在中国境内不构成常设机构,因此乙公司向甲公司支付的咨询费,不应代扣代缴企业所得税。

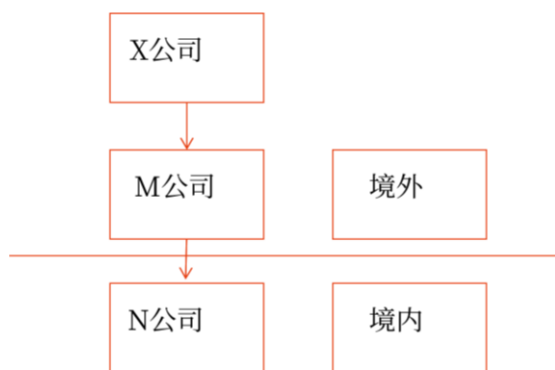
【点拨】

具体业务	增值税“发生在“境内”应税行为的界定
销售服务或者无形资产(不含自然资源使用权)	服务、无形资产“在境内消费”,是指下列情形: (1) 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售服务、无形资产,在境外现场消费的服务除外 (2) 境外单位或者个人销售的服务、无形资产与境内的货物、不动产、自然资源直接相关 (3) 国务院财政、税务主管部门规定的其他情形

在境外现场消费的服务”的判断通常为境内公司在境外购买服务的同时,服务在现场发生及完成,该服务的受益地在境外,不会延伸至境内,才属于在境外现场消费的服务。

境内企业向境外支付用于境内企业经营相关的技术服务费,由于服务的受益地延伸至境内,无论境外企业是否派人来华,均不属于“在境外现场”消费范畴。

2021年专业阶段试题 在境外注册并实质性经营的X公司在其所在国设立了持股平台M公司,并通过M公司在我国设立了N公司,其股权架构图如下所示,持股比例均为100%。M公司没有配置相关的资产以及人员,除了对N公司的长期股权投资之外没有任何其他境内外资产。2021年该集团发生了以下业务:



(1) 2021 年 4 月，N 公司向 X 公司付了商标使用费价税合计 636 万元，涉及的预提所得税由 X 公司负担。

(2) 2021 年 6 月，X 公司将 M 公司的股权转让给了第三方境外企业 Y。

（其他相关资料：根据 X 公司所在国与我国的税收协定，特许权使用费的协定税率为 7%。N 公司为增值税一般纳税人。）

要求：

(1) 在享受协定待遇的前提下，计算业务 (1) N 公司支付商标使用费应代扣代缴的增值税及企业所得税。

(2) 说明业务 (2) X 公司转让 M 公司的股权需要在我国缴纳企业所得税的理由，并简要说明交易双方主动向税务机关报告间接转让事项时所需要提交的相关资料。

【答案】

(1) N 公司应代扣代缴的增值税=636÷(1+6%)×6%=36 (万元)

N 公司应缴纳的预提所得税=636÷(1+6%)×7%=42 (万元)

【点拨】境内企业向境外支付用于境内企业经营相关的商标使用费，由于服务的受益地延伸至境内，不属于“在境外现场”消费范畴，应代扣代缴增值税。

(2) 非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业股权，规避企业所得税纳税义务的，应该重新定性该间接转让交易，确定为直接转让中国居民企业股权。

相关资料包括：股权转让合同或协议，股权转让前后的企业股权架构图，境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业上两个年度财务、会计报表。间接转让中国应税财产交易不适用重新定性间接转让的理由。

2025 年综合阶段（试卷一）

A 公司为增值税一般纳税人，主要从事机械设备及电子产品的生产和销售，适用的企业所得税税率为 25%。该公司于 2×10 年首次公开发行 A 股股票并上市。

A 公司 2×23 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 2×24 年上半年接受委托审计 A 公司 2×24 年度财务报表，并委派注册会计师甲担任审计项目合伙人。此外，明星会计师事务所还分别首次接受 A 公司下属若干子公司委托，审计其各自的 2×24 年度财务报表，并分别出具审计报告。

以下未特别说明的，货币币种为人民币。

资料一：

2×23 年 9 月 30 日，A 公司与非关联公司 C 公司签订协议，约定以 5 元/股定向增发 1000 万股普通股股票并支付现金 5000 万元的方式，向 C 公司购买其持有的 B 公司 100% 股权。根据协议约定的业绩承诺条款，B 公司 2×24 年度应实现净利润 1000 万元（需经会计师事务所审计），若未实现，C 公司需以本次交

易取得的 A 公司股票对 A 公司进行补偿:

如 B 公司实际业绩为承诺业绩的 50%至 100%, C 公司需返还 100 万股;如 B 公司实际业绩低于承诺业绩的 50%, 按差额除以发行价格 5 元/股确定返还股数。C 公司所持 1000 万股 A 公司股票全部质押给 A 公司作为业绩补偿的保证。截至 2×23 年 12 月 31 日, 上述交易已经双方股东会和相关监管机构批准。

2×24 年 1 月 1 日, A 公司向 C 公司定向增发股票及支付现金对价, 并于当日完成相关股权登记变更手续, 自该日起 A 公司取得对 B 公司的控制权。A 公司为该项交易发生相关费用共计 200 万元, 包括对被收购方进行评估、审计等发生的中介机构费用 100 万元和股票发行费用 100 万元。当日, A 公司股价为 6 元/股。

2×24 年 1 月 1 日, B 公司经评估确定的可辨认净资产公允价值为 9000 万元, 除无形资产(土地使用权)评估值高于账面价值 2000 万元外, B 公司其他资产负债的评估值与账面价值相同。A 公司预期 B 公司能够完成业绩承诺。

2×24 年 12 月 31 日, A 公司发现由于当地政府于 2×23 年 12 月发布的一项环保新政策, B 公司某条生产线根据该政策需要在近几年提前关停, 经评估确定于 2×23 年 12 月 31 日应补充计提资产减值损失 200 万元。该减值损失需待税务部门批准在以后年度税前抵扣, 且 B 公司预期在相关年度有足够的应纳税所得额可以抵扣。B 公司适用的所得税率为 25%。

此外, 由于竞争对手于 2×24 年 7 月 1 日推出一项新技术, 导致 B 公司主要产品的市场受到很大影响, 下半年业绩大幅下滑, 2×24 年全年实际实现净利润 720 万元(已经会计师事务所审计)。因未达到业绩承诺, C 公司应向 A 公司返还 100 万股 A 公司股票。2×24 年 12 月 31 日, A 公司股价为 7 元/股。

2×24 年 1 月 1 日, A 公司在其合并财务报表中, 将 B 公司纳入合并范围, 将购买 B 公司 100%股权的现金对价 5000 万元、发行股票对价 5000 万元(1000×5)、中介机构费用 100 万元及股票发行费用 100 万元之和, 共计 10200 万元作为合并成本, 将其与 B 公司可辨认净资产公允价值 9000 万元的差额 1200 万元确认为商誉。

2×24 年 12 月 31 日, 针对上述业绩承诺事项, A 公司在其合并财务报表中将应收 C 公司业绩补偿的公允价值 700 万元(100×7)调减商誉; 针对上述生产线固定资产减值事项, A 公司在其合并财务报表中对该生产线计提固定资产减值准备 200 万元, 确认递延所得税资产 50 万元(200×25%), 全部计入当期损益。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出 A 公司在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(除递延所得税外, 不考虑其他相关税费的影响)。

【答案】A 公司合并财务报表层面的会计处理存在不当之处。

处理意见: 企业合并相关的审计费、评估费等中介机构费用 100 万元应计入当期损益, 股票发行费用 100 万元应冲减资本公积, 两者均不属于合并成本。

2×24 年 1 月 1 日(购买日), B 公司的无形资产(土地使用权)增值导致其会计基础与计税基础的差异, 应确认递延所得税负债 500 万元(2000×25%), B 公司可辨认净资产的公允价值应为 8500 万元(9000-500)。A 公司在购买日取得对 B 公司的控制权时, 应将购买 B 公司 100%股权的现金对价 5000 万元和股份对价在购买日的公允价值 6000 万元(1000×6)之和 11000 万元作为合并成本, 按合并成本 11000 万元与 B 公司可辨认净资产公允价值 8500 万元的差额 2500 万元确认商誉。

2×24 年 12 月 31 日, 因当地政府环保新政策文件于 2×23 年 12 月发布, 为购买日前已发生、购买日后 12 个月内取得进一步信息表明需对原暂时确定的价值进行调整的事项, 针对上述生产线固定资产减值事项, A 公司应视同购买日发生, 追溯调减购买日的固定资产 200 万元, 调增递延所得税资产 50 万元, 调增商誉 150 万元(200-50), 并相应调整 2×24 年度固定资产折旧。A 公司应收 C 公司业绩补偿为或有对价, 因购买日后的市场环境变化导致的公允价值变动 700 万元, 并非购买日后 12 个月内调整事项, 应计入 2×24 年当期损益。

资料二:

1. 2×24 年 1 月 1 日, A 公司与非关联公司 D 公司签订合同, 为其生产定制化大型专用设备 1 台。根

据合同约定,设备价款为100万元,于设备交付并验收完成后由D公司一次性支付。在整个合同期内,如果非A公司的原因导致合同终止,A公司有权收取足以抵偿A公司已发生成本和合理利润的补偿。专用设备交付后如果在3个月试用期内未发生任何故障,D公司额外奖励A公司现金20万元。

截至2×24年12月31日,专用设备尚在生产过程中,A公司为该设备的生产发生材料采购成本30万元(其中10万元已领用并投入生产)和加工成本30万元。该设备预计生产总成本为80万元。根据过去的经验,A公司估计很可能收到20万元奖励。

2×24年1月1日,A公司判断专用设备的生产属于在某一时段内履行的履约义务,并按投入法确定履约进度,截至2×24年12月31日,按累计已发生成本60万元(30+30)占预计总成本80万元的比例确定履约进度为75%(即 $60/80 \times 100\%$),累计确认营业收入90万元 $[(100+20) \times 75\%]$ 。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司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)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见:A公司已采购材料中尚未领用的部分20万元并未被实际投入生产,不能反映企业向客户转移商品履约情况的投入,在按投入法计量履约进度时应予以扣除。2×24年12月31日的累计实际投入应为40万元(10+30)。

奖励金20万元为可变对价,A公司在2×24年12月31日只是很可能取得该奖励,不满足极可能不会发生重大转回的收入确认限制条件,不应将其与其他合同对价一起按履约进度确认收入。A公司截至2×24年12月31日应确认的收入为50万元 $(100 \times 40/80)$ 。

2.2×24年3月31日,A公司经股东会批准设立股权激励计划,向100名公司管理人员定向增发限制性股票300万股,每人3万股,授予价为8元/股,并于当日与各股权激励对象达成一致。根据股权激励协议,限制性股票锁定期3年,从发行日起每满12个月解锁1/3,如激励对象在锁定期内离职,未解锁股票由A公司以授予价回购。2×24年6月30日,A公司正式发行股票300万股,并于当日完成股票注册登记等手续。

2×24年3月31日和6月30日,A公司的股票市价分别为14.5元/股和14元/股。截至2×24年12月31日,上述100名管理人员全部在职,且管理层预计2×25年6月30日前这些管理人员无人离职,此后两年内这些管理人员中每年有10人将会离职。假设不考虑货币的时间价值。

2×24年6月30日,A公司根据发行股票数量与面值确认股本300万元 $(300 \text{万股} \times 1 \text{元/股})$,按发行收入与股本的差额确认资本公积2100万元 $[300 \text{万股} \times (8 \text{元/股} - 1 \text{元/股})]$ 。根据预期将要回购的股票数量30万股 $(1 \text{万股/人} \times 10 \text{人} + 1 \text{万股/人} \times 20 \text{人})$ 确认其他应付款(限制性股票回购义务)240万元 $(30 \text{万股} \times 8 \text{元/股})$,同时确认库存股240万元。

2×24年12月31日,A公司以股票发行日市场价格14元/股与授予价8元/股的差额作为授予限制性股票的公允价值,并预计股份支付费用总额为1800万元 $[(14 \text{元/股} - 8 \text{元/股}) \times 300 \text{万股}]$,等待期为自2×24年6月30日起的36个月,据此确认归属于2×24年度的股份支付费用300万元 $(1800 \text{万元} \times 6 \div 36)$ 。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出A公司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)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见:股权激励计划的授予日应为A公司与激励对象达成一致的日期2×24年3月31日,等待期为从授予日至可行权日(即解锁日)的期间。

一次授予、分期解锁的授予限制性股票的激励计划,应视为3个独立的股份支付计划,分别确定每个计划的等待期。2×24年12月31日,A公司应以授予日限制性股票公允价值6.5元/股(即授予日股票市价14.5元/股与授予价8元/股的差额)为基础,按预计可解锁股票数量最佳估计数确定各计划股份支付费用,再按各计划在2×24年内等待期(9个月)占整个等待期长度确定本期应分摊的股份支付费用。

第一期激励计划(即发行日后12个月解锁的100万股)的等待期为15个月(2×24年3月31日至2×25年6月30日),可解锁股票最佳估计数为100万股 $[(100 \text{人} - 0 \text{人}) \times 1 \text{万股/人}]$,估计的股份支付

费用为 650 万元(6.5 元/股 $\times$ 100 万股),2 $\times$ 24 年度应分摊的股份支付费用为 390 万元(650 万元 $\times$ 9 $\div$ 15);

第二期激励计划(即发行日后 24 个月解锁的 100 万股)的等待期为 27 个月(2 $\times$ 24 年 3 月 31 日至 2 $\times$ 26 年 6 月 30 日),可解锁股票最佳估计数为 90 万股[(100 人-10 人) $\times$ 1 万股/人],估计的股份支付费用为 585 万元(6.5 元/股 $\times$ 90 万股),2 $\times$ 24 年度应分摊的股份支付费用为 195 万元(585 万元 $\times$ 9 $\div$ 27);

第三期激励计划(即发行日后 36 个月解锁的 100 万股)的等待期为 39 个月(2 $\times$ 24 年 3 月 31 日至 2 $\times$ 27 年 6 月 30 日),可解锁股票最佳估计数为 80 万股[(100 人-10 人-10 人) $\times$ 1 万股/人],估计的股份支付费用为 520 万元(6.5 元/股 $\times$ 80 万股),2 $\times$ 24 年度应分摊的股份支付费用为 120 万元(520 万元 $\times$ 9 $\div$ 39)。

2 $\times$ 24 年度 A 公司合计应确认股份支付费用 705 万元(390 万元+195 万元+120 万元)。]

A 公司于 2 $\times$ 24 年 6 月 30 日发行股票后,应按面值确认股本 300 万元,确认资本公积 2100 万元,确认其他应付款(限制性股票回购义务)2400 万元(8 元/股 $\times$ 300 万股),相应确认库存股 2400 万元。

3.2 $\times$ 24 年 10 月 31 日,A 公司持有 20 吨铜原料存货,将用于生产 3 个月后交货的一批产品,同时持有两份分别于 2 $\times$ 25 年 1 月 31 日和 2 $\times$ 25 年 3 月 31 日到期的 5 吨和 15 吨铜期货合约。为锁定毛利率,针对铜原料存货的价值波动风险,A 公司分别将上述 5 吨和 15 吨铜原料存货作为被套期项目,将 5 吨铜期货合约整体和 15 吨铜期货合约前 3 个月的公允价值变动部分指定为套期工具,实施现金流量套期,并制定相应套期文档。2 $\times$ 24 年 12 月 31 日,A 公司将两份铜期货合约自 10 月 31 日起的公允价值变动计入其他综合收益。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司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)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见:铜原料存货为已确认的资产,对已确认资产的公允价值变动风险敞口进行的套期,属于公允价值套期,不应指定为现金流量套期。A 公司可以将套期工具整体或一定比例指定为套期工具,但不可将套期工具剩余期限内某一时段的公允价值变动部分指定为套期工具,因此不能将剩余期限为 5 个月的 15 吨铜期货合约的前 3 个月的公允价值变动部分指定为套期工具,15 吨铜原料存货的套期关系不成立。

对于 5 吨铜原料存货的公允价值套期,套期工具期货合约的公允价值变动应计入当期损益,被套期项目 5 吨铜原料存货因公允价值变动风险敞口形成的利得或损失计入损益,并调整铜原料存货的账面价值。对于 15 吨期货合约的公允价值变动,应计入当期损益。

【点拨】根据题干信息“针对铜原料存货的价值波动风险”,说明现金流量是确定的,因此套期成立部分属于公允价值套期。

4.2 $\times$ 24 年 10 月 31 日,A 公司应收 E 公司账款的原值 1000 万元,已计提坏账准备 560 万元,账面价值 440 万元,公允价值 450 万元。因 E 公司资金紧张,双方签署债务重组协议,约定:(1)E 公司向 A 公司转让公允价值为 240 万元的 F 公司 20%股权,抵偿债务本金 500 万元;(2)E 公司向 A 公司转让公允价值为 160 万元的厂房,抵偿债务本金 300 万元;(3)E 公司履行上述偿债义务后,A 公司将剩余未偿还的应收账款 200 万元(1000 万元-500 万元-300 万元)延期至 10 年后偿还且不计息,该剩余应收账款公允价值为 100 万元。

2 $\times$ 24 年 12 月 31 日,双方办理完成厂房和 F 公司 20%股权转让手续,A 公司有权向 F 公司派出董事,自该日起能够对其施加重大影响,当日 F 公司可辨认净资产公允价值为 1200 万元。2 $\times$ 24 年 10 月 31 日至 2 $\times$ 24 年 12 月 31 日,上述资产的公允价值均没有变化。

2 $\times$ 24 年 12 月 31 日,A 公司终止确认应收账款 1000 万元,转销应收账款坏账准备 560 万元,并将应收账款公允价值 450 万元作为交易对价,按 2 项受让资产和 1 项新的债权资产各自的公允价值占其公允价值之和 500 万元(240 万元+160 万元+100 万元)的比例,分摊作为各项资产的初始计量成本,其中:F 公司 20%股权 216 万元(240 万元 $\div$ 500 万元 $\times$ 450 万元),固定资产 144 万元(160 万元 $\div$ 500 万元 $\times$ 450 万元),新债权资产 90 万元(100 万元 $\div$ 500 万元 $\times$ 450 万元)。

将终止确认的 1000 万元应收账款公允价值与账面价值的差额 10 万元(450 万元-440 万元)计入当期损益。同时将应享有 F 公司可辨认净资产公允价值份额与对其长期股权投资的初始投资成本的差额 24 万元(1200 万元×20%-216 万元),确认为投资收益。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,指出 A 公司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)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见:采用组合方式进行债务重组,一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改,在债务重组日(2×24 年 12 月 31 日),A 公司在终止确认原应收账款时,应将修改条款后的应收债权按公允价值 100 万元初始确认为一项新的金融资产,终止确认原债权的公允价值 450 万元扣除新债权资产公允价值 100 万元之后的净额 350 万元,在剩余两项受让的非金融资产之间按照其公允价值比例分配,以此为基础确定其初始计量成本,确认长期股权投资 210 万元(240 万元÷400 万元×350 万元),确认厂房固定资产 140 万元(160 万元÷400 万元×350 万元),放弃债权的公允价值 450 万元与其账面价值 440 万元之间的差额 10 万元,计入投资收益。

长期股权投资的初始投资成本小于应享有的 F 公司可辨认净资产公允价值份额的部分 30 万元(240 万元-210 万元),应计入营业外收入。

资料三:

2×24 年 6 月 30 日,A 公司与 G 公司签署协议,将自行开发的软件授权 G 公司使用 1 年,同时提供未来 1 年内的软件升级服务,合计收费 101700 元(不含税价 90000 元,增值税 11700 元,增值税率 13%)。G 公司于签约当日一次性支付了合同价款,A 公司于当日将用于安装软件的 U 盘和安装密钥交付 G 公司,可由 G 公司自行安装。该软件不升级也可以在授权使用期内正常使用,经 A 公司授权后 G 公司可以自行完成升级。

A 公司单独出售软件使用权和升级服务的含税售价分别为 90400 元/年(不含税价 80000 元/年)和 22600 元/年(不含税价 20000 元/年)。

A 公司于 2×24 年 6 月 30 日确认合同负债 101700 元。2×24 年 7 月至 12 月,每月确认收入 7500 元(90000 元÷12 个月),并按当月确认的收入申报增值税销项税额 975 元(7500 元×13%)。至 2×24 年 12 月 31 日累计确认收入 45000 元(7500 元/月×6 个月),累计计算确认增值税销项税额 5850 元(975 元/月×6 个月)。

要求:针对资料,假定不考虑其他条件,分别指出 A 公司的会计处理和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(不考虑其他税费或递延所得税的影响)。

【答案】会计处理存在不当之处。

处理意见:软件使用授权和升级服务可以单独购买,客户可以单独受益,升级也不涉及重大定制化服务,两者是单项履约义务,合同对价应当按单独售价比例在两个单项履约义务之间分摊,软件使用授权和升级服务分摊的对价分别为 72000 元[90000 元×80000 元÷(80000 元+20000 元)]和 18000 元[90000 元×20000 元÷(80000 元+20000 元)]。

软件使用授权在交付 U 盘和密钥、完成授权后,在授权期间 A 公司不需要从事对该软件有重大影响的活动,为在某一时刻履行的履约义务,应在收款并交付 U 盘和安装密钥时(即 2×24 年 6 月 30 日)全额确认收入 72000 元,并确认应交税费(应交增值税)9360 元(72000 元×13%)。

升级服务需要在履约期内持续实施,客户在 A 公司履约的同时即取得和消耗履约所带来的经济利益,为在某一时间段内履行的履约义务,A 公司应在收款当日确认合同负债 18000 元及应交税费(应交增值税)2340 元(18000 元×13%),并在履约期(自 2×24 年 6 月 30 日起 1 年内)内每月确认收入 1500 元(18000 元÷12 个月)。

(2) 增值税处理存在不当之处。

处理意见:增值税纳税人发生应税销售行为,其纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天,因此 A 公司应于 2×24 年 6 月就这项交易计算确认增值税销项税额 11700 元。

资料四：

注册会计师甲复核审计项目组编制的 A 公司 2×24 年度集团财务报表审计总体审计策略相关工作底稿，工作底稿部分内容摘录如下：

总体审计策略						
(略)						
二、识别重要组成部分						
组成部分	占集团财务报表（未经抵销） 相关项目金额的比例			主要业务	是否为重要组成部分	审计说明
	营业收入	利润总额	资产总额			
子公司 S1	3%	0.10%	0.90%	研发	否	1
联营企业 H	不适用	15%	不适用	电子产品销售	是	2
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)
审计说明： 1. A 公司是行业研发驱动型领先企业，旗下多家子公司享受研发费用税前加计扣除优惠政策。S1 公司是 A 公司专门设立的唯一技术研发中心，为集团内各子公司提供产品技术开发并取得服务收入，结算价格按成本加 1%毛利计算。S1 公司利润总额及资产总额占集团合并财务报表相应项目的比例均低于 1%，且营业收入均为对集团内各子公司内部交易产生的研发服务收入，在集团合并报表层面影响较小，作为不重要组成部分，拟在集团合并层面实施分析程序。 2. A 公司对联营企业 H 公司的投资收益占集团合并利润总额 15%，因 H 公司具有财务重大性，识别为 A 公司集团财务报表重要组成部分。H 公司 2×23 年和 2×24 年均由汇泰会计师事务所审计，在承接 A 公司 2×24 年度财务报表审计项目与前任会计师汇泰会计师事务所沟通时，同时沟通了 H 公司以前年度审计情况，拟仅对 H 公司经审计财务报表实施分析程序。 (略)						

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，指出注册会计师甲在复核审计工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

（1）质疑：S1 公司为集团各子公司进行产品技术开发，其营业收入相当于集团层面及其他子公司层面研发费用，且占集团营业收入 3%，对 A 公司及各子公司的研发支出、所得税前加计扣除事项有重大影响，具有特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，审计项目组未将其作为重要组成部分，仅实施分析程序不恰当。

改进建议：鉴于 S1 公司具有特定性质或情况，集团项目组应将 S1 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 S1 公司财务信息实施审计；针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的研发支出的交易、余额等相关认定实施审计；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。

（2）质疑：H 公司属于具有财务重大性的组成部分，仅对 H 公司经其他注册会计师审计的财务报表实施分析程序不恰当。

改进建议：应与管理层沟通，并结合对汇泰会计师事务所与集团审计相关的职业道德要求、专业胜任能力的评估，确定组成部分注册会计师的具体方案，如是否将汇泰会计师事务所作为组成部分注册会计师，并代表集团项目组运用组成部分重要性对 H 公司财务信息执行相关审计工作；或者，集团项目组运用组成部分重要性，直接对 H 公司财务信息进行审计；如果汇泰会计师事务所作为组成部分注册会计师对 H 公司财务信息执行审计，集团项目组应当参与其实施的风险评估程序，以识别可能导致集团财务报表发生重大

错报的特别风险。

集团项目组参与的性质、时间安排和范围受其对组成部分注册会计师所了解情况的影响。但至少应当包括：与组成部分注册会计师或管理层讨论对集团而言重要的组成部分业务活动；与组成部分注册会计师讨论组成部分财务信息发生重大错报的可能性；复核组成部分注册会计师对识别出的可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险形成的工作底稿。如识别出可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，应当评价针对识别出的特别风险拟实施的进一步审计程序的恰当性。

资料五：

S3 公司系 A 公司的生产基地在广州的全资子公司，A 公司将收入作为 S3 公司的关键业绩考核指标。注册会计师甲在复核审计项目组成员编制的 S3 公司 2×24 年度财务报表审计工作底稿时，注意到以下事项：

1. 审计项目组对 S3 公司 2×24 年度营业收入实施了实质性程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

按季度营业收入明细表

单位：万元

项目	第 1 季度	第 2 季度	第 3 季度	第 4 季度	合计	审计说明
2×24 年度	8000	10000	11000	16000	45000	1
2×23 年度	8000	9000	10000	12000	39000	

营业收入和营业成本明细表

单位：万元

产品	2×24 年度			2×23 年度			审计说明
	收入	成本	毛利率	收入	成本	毛利率	
Y1 产品	6000	5040	16%	400	340	15%	2
Y2 产品	5000	4000	20%	3000	2430	19%	3
Y3 产品	1500	1185	21%	2000	1560	22%	4
(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)	(略)

审计说明：

- 选取测试样本的方法：由于客户订单增加，2×24 年度营业收入较上年有所增长，审计项目组按照统计抽样方法计算 2×24 年营业收入测试样本量为 80 笔，每季度抽取 20 笔样本，执行细节测试；选取 2×24 年年末结账日前后三天内金额最大的 10 笔营业收入样本，执行截止测试。
- Y1 产品本年销售单价与上年持平，但收入大幅增加，财务人员解释，Y1 产品是 S3 公司上年新上市的产品，该产品具有战略意义，为占领市场，本年初 S3 公司新推出了销售激励政策，对销售额前三十名客户给予 5%至 20%现金返利并赠送云空间，致使 Y1 产品销量大幅增加。审计项目组检查了销售合同、发票、收款记录、期后确认返利支出的相关凭证及计算表，未发现异常。无需作进一步审计处理。
- Y2 产品本年收入增长 67%，该增长主要来源于向生产基地在新疆喀什的 J 公司的销售。审计项目组注意到，2×24 年 12 月末发生一笔对 J 公司的 1000 万元销售收入。根据销售合同，产品需采用

火车集装箱方式运输，交付至 J 公司生产基地并经客户签收后所有权转移。审计项目组向 J 公司函证了本年交易额及应收账款年末余额，回函显示“金额相符，已于期后支付货款 1000 万元”，检查了上述交易相关的销售合同、发票、出库单及客户签收单，显示相关产品于 2×24 年 12 月 30 日出库，并已于 2×24 年 12 月 31 日签收，未发现异常。无需作进一步审计处理。

4. Y3 产品为标准化电子产品，财务人员解释，2×24 年收入下降系因本年度销售给 K 公司的产品存在缺陷发生大额退回，K 公司 2×24 年 12 月起诉要求损失赔偿，公司律师预计很可能败诉；该产品缺陷系使用某批存在质量问题的原材料所致，公司已经向该批原材料供应商起诉索赔，公司律师预计可以胜诉；公司已接收退货产品并冲减本年收入和成本，待两起案件均判决后再作进一步会计处理。审计项目组检查了入库单、退货相关会计凭证、诉讼文件等支持性文件，未发现异常。无需作进一步审计处理。

要求：针对资料中的审计说明，假定不考虑其他条件，逐项指出注册会计师甲在复核审计工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

（1）质疑：在各季度间平均分配样本量后抽取样本不符合统计抽样的要求，选取测试样本的方法不恰当；第 4 季度营业收入明显偏高，仅选取资产负债表日前后三天特定项目进行测试，可能无法根据测试样本推断营业收入是否存在截止错报的总体特征。

改进建议：应考虑执行以下补充程序：采用统计抽样方法在全年随机选取营业收入的测试样本；考虑营业收入在第 4 季度大幅增长的情况，结合资产负债表日前后销售和发货水平复核结果，合理确定执行年末营业收入截止测试的样本总体，抽取样本执行截止测试。

🔗 链接

审计抽样

（1）统计抽样是指同时具备下列特征的抽样方法：

①随机选取样本项目；②运用概率论评价样本结果，包括计量抽样风险。各季度营业收入存在明显差异的情况下，在各季度间平均分配样本量，不符合随机选取样本项目的特征，不符合统计抽样的条件。

（2）审计抽样时，注册会计师应确定适合于特定审计目标的总体，并从中选取低于百分之百的项目实施审计程序。选取样本时，只有从总体中选出具有代表性的样本项目，注册会计师才能根据样本测试结果推断有关总体的结论。如果只选取特定项目（如金额最大的 10 笔营业收入）实施审计程序，这不是审计抽样，在这种情形下，注册会计师只能针对这些特定项目得出结论，而不能根据特定项目的测试结果推断总体的特征。

（2）质疑：对重要客户大额返利但毛利率未见下降，可能表明新的销售激励政策涉及的营业收入的发生和准确性认定存在重大错报风险；销售产品的同时赠送云空间，可能未合理识别单项履约义务及是否应分摊合同对价，收入的发生和准确性认定可能存在重大错报风险，审计项目组未予以充分关注。

改进建议：应检查销售合同和销售激励政策具体条款，分析业务模式的改变对销售收入确认和计量的影响，比如，现金返利是否作为可变对价或应付客户对价，如果作为可变对价或应付客户对价，检查是否调减 2×24 年营业收入；建议管理层识别赠送云空间是否构成单项履约义务及云空间应分摊的合同对价；如必要，提出审计调整建议。

（3）质疑：产品采用火车集装箱方式从广州运输至新疆喀什，出库和验收日期相差一天，很可能无法到达，相关单据真实性存疑，可能存在提前确认收入或虚构交易的舞弊嫌疑，审计项目组未予以充分关注。

改进建议：应检查第三方货物运输物流记录等相关单据，核实相关货物是否交付运输，以及是否在 2×24 年 12 月 31 日前送达客户；如与出库单、签收单不一致，表明存在提前确认收入或虚构交易的重大舞弊风险，考虑执行特定审计程序及“延伸检查”程序，如为客户提前签署签收单，需进一步了解 J 公司的背景信息，是否与 S3 公司存在隐形关联方关系；实地走访 J 公司重要生产经营地点（包括仓库）；调查其 Y2 产品的存放和使用情况；

并结合其他相关信息，判断是否存在提前确认收入或虚构交易，并扩大样本量检查其他交易是否存在

重大错报风险（特别是舞弊风险）；考虑管理层的诚信，是否存在其他舞弊情况，必要时考虑与治理层沟通；如确为虚构单据和交易行为，需评估舞弊风险的影响和范围，必要时考虑对财务报表发表审计意见及客户承接的影响；如相关交易真实，但存在截止错报，提出审计调整建议。

（4）质疑：客户索赔及向供应商索赔的两起诉讼是独立事项，应分别考虑，其因产品质量问题引起的损失赔偿诉讼很可能败诉，管理层拟待两起案件判决后再做进一步会计处理表明预计负债可能存在错报，审计项目组未予以充分关注。

改进建议：向管理层和律师了解诉讼发生的背景及进展，获取律师法律意见，据此分析预计负债是否存在错报；同时，审计项目组在对收入实施实质性程序时，应当考虑扩大同类产品细节测试的样本量，以识别是否存在缺陷产品需要退货或存在潜在索赔事项，评估相应的收入、预计负债可能存在的错报风险；应当结合针对存货的审计程序，评估管理层是否对退回的存货以及拥有的同类存货计提存货跌价准备，如存在错报，提出审计调整建议；结合重要性水平关注财务报表附注是否充分披露相关未决诉讼。

2. 审计项目组对 S3 公司 2×24 年 12 月 31 日的存货实施了实质性程序，相关审计工作底稿部分内容摘录如下：

存货明细表

单位：万元

项目	2024 年 12 月 31 日		2023 年 12 月 31 日		审计说明
	结存数量	账面余额	结存数量	账面余额	
X 原材料	600 件	1800	200 件	400	2
P1 发出商品	1000 件	1000	900 件	900	3
P2 产品	400 件	1600	250 件	700	2
（略）	（略）	（略）	（略）	（略）	（略）

存货监盘表

项目	账面结存数	盘点数	差异（1）	实际抽盘数	差异（2）	审计说明
	a	b	c=b-a	d	e=d-b	
X 原材料	600 件	600 件	0	600 件	0	2
P2 产品	400 件	400 件	0	400 件	0	2
（略）	（略）	（略）	（略）	（略）	（略）	（略）

1. S3 公司 2×24 年 12 月 30 日至 31 日举行成立 20 周年庆典，财务人员全体参加庆典，财务部门在制定年度盘点计划时，将存货盘点时间安排在 2×24 年 12 月 29 日。审计项目组在盘点日对所有存货（不含 P1 发出商品）实施了监盘程序，获取并复核了 S3 公司编制的盘点日至报表日存货变动调节表，未发现异常。无需作进一步审计处理。
2. X 原材料为用于生产 P2 产品的专用材料，价格波动较大，上半年为应对价格上涨压力，S3 公司大量采购增加了原材料期末库存。审计发现，X 原材料期末单位成本高于近期采购价格，财务人员解释，该批原材料用于生产 P2 产品，期末存货中 200 件 X 原材料将生产有订单的 P2 产品 200 件，由于 P2 产品的预计可变现净值高于其成本，因此 X 原材料无需计提存货跌价准备。审计项目组检查了相关原材料采购合同、入库单、发票及 P2 产品在手订单等文件资料，未发现异常。无需作进一步审计处理。

3. S3 公司未对 P1 产品进行盘点，财务人员解释，该产品是专门为某客户定制的，已运送至客户，因验收及结算周期较长未满足收入确认条件，列报为发出商品。考虑到该客户是知名公司，且客户部署了先进的仓储与供应链一体化管理系统，并对供应商开放了查询已收到未验收产品数量的权限，审计项目组在 S3 公司业务人员的陪同下使用 S3 公司账号登录该系统查看了当日的产品结存情况，检查了销售合同、发运记录和签收单，未发现异常。无需作进一步审计处理。

要求：针对资料中的审计说明，假定不考虑其他条件，逐项指出注册会计师甲在复核审计工作底稿时，针对审计项目组成员的审计处理，应当提出哪些质疑和改进建议。

【答案】

（1）质疑：存货监盘日非财务报表日，仅对盘点日至报表日获取并复核存货变动调节表不能取得报表日存货存在和状况充分适当的审计证据。

改进建议：结合盘点日至报表日间隔期的长短、相关内部控制的有效性等因素进行风险评估，设计和实施适当的审计程序：比较盘点日和财务报表日之间的存货信息以识别异常项目，并对其实施适当的审计程序（例如实地查看等）；对盘点日至财务报表日之间的存货采购和存货销售分别实施双向检查（例如，对存货采购从入库单查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至相应的入库单等支持性文件，对存货销售从货运单据查至其相应的永续盘存记录及从永续盘存记录查至其相应的货运单据等支持性文件）；测试存货销售和采购在盘点日和财务报表日的截止是否正确。

（2）质疑：S3 公司持有的 X 原材料数量多于产品在手订单所需数量，超出部分的原材料以产成品可变现净值高于产成品成本为由不减值，可能表明存货跌价准备存在错报，审计项目组未予以充分关注。

改进建议：提请管理层对超出在手订单对应的原材料按照产成品市场价格为基础计算可变现净值，检查管理层计算的可变现净值的准确性，必要时对存货跌价准备提出审计调整建议。

（3）质疑：仅通过 S3 公司客户的存货管理系统查看当日的产品结存数量，不能获取发出商品在报表日存在和状况充分适当的证据，且无法对 S3 公司客户的存货管理系统可靠性获取充分适当的证据，审计项目组未予以充分关注。

改进建议：向客户函证发出商品的存在和状况；进一步结合公司所处行业特性、商业背景和具体业务模式，分析期末存在大额发出商品的合理性；核查发出商品未结算的原因，如必要访谈客户及相关人员；检查期后领用和结算情况；如可行，实施或安排其他注册会计师进行监盘。

资料六：

S4 公司系 A 公司的子公司。审计项目组草拟了 S4 公司 2×24 年度财务报表审计报告中的关键审计事项部分，部分内容摘录如下：

审计报告

（略）

三、关键审计事项

（一）商誉减值测试

相关信息披露详见财务报表附注——XX。

1. 事项描述

截至 2×24 年 12 月 31 日，S4 公司商誉的账面价值为 15000 万元，因此我们将商誉减值测试确定为关键审计事项。

我们认为，S4 公司商誉减值测试在重大方面符合企业会计准则的规定。

2. 实施的审计程序

（略）

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，逐项指出审计项目组草拟的审计报告中的关键审计事项部分存在哪些不当之处，并提出恰当的改进建议。

【答案】

(1) 不当之处: 未充分说明商誉减值被认定为关键审计事项的原因。

改进建议: 应补充说明商誉减值被认定为关键审计事项的原因, 如商誉减值涉及管理层的重大估计和判断, 并可能受到管理层偏向的影响等。

(2) 不当之处: 对关键审计事项的描述, 不对财务报表单一要素发表意见。

改进建议: 删除描述对商誉减值测试发表意见的语言。

资料七:

1. 2×24年1月, A公司以现金1000万元向L公司投资入股, 取得L公司20%股权, 同时协议约定L公司每年向A公司支付含税固定现金分红50万元。2×24年12月31日, A公司收到上述股权投资的现金分红款50万元。A公司在申报2×24年12月应交增值税时, 对该项分红申报的增值税销项税额为0元。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出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。

【答案】增值税处理存在不当之处。

处理意见: 以货币资金投资收取固定利润或保底利润, 应按照“贷款服务”缴纳增值税, 对于该项分红应计算确认增值税销项税额2.83万元($50/1.06 \times 6\%$)。

2. A公司的子公司S5公司为从事软件开发的一般纳税人。2×24年2月, S5公司销售自行开发生产的软件产品, 取得不含税收入80万元; 从国外进口并本地化改造后对外销售的软件产品(进项税已于上月进口时抵扣), 取得不含税收入20万元; 购进一批电脑用于软件产品设计, 价款50万元(不含税), 取得增值税专用发票。S5公司在申报2×24年2月应交增值税时, 申请即征即退税额8万元($80 \times 13\% - 80 \times 3\%$)。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出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。

【答案】存在不当之处。

处理意见: 增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品, 对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。实际税负=当期软件产品增值税应纳税额÷当期软件产品不含税销售额, 当期软件产品增值税应纳税额为6.5万元($80 \times 13\% + 20 \times 13\% - 50 \times 13\%$), 当期软件产品增值税实际税负为6.5% [$6.5 \div (80+20)$]; 将进口软件产品进行本地化改造后对外销售, 其销售的软件产品可享受增值税即征即退政策。S5公司2×24年2月即征即退税额为3.5万元 [$6.5 - (80+20) \times 3\%$]。

点拨

增值税一般纳税人将进口软件产品进行本地化改造后对外销售, 其销售的软件产品可享受上款规定的增值税即征即退政策。

3. S6公司为A公司响应电子产业循环经济发展战略于2×24年5月设立的子公司, 主要业务为收购废弃电子电器产品回收利用, 已具备反向开票资格, 销售废弃产品选择适用增值税一般计税方法。S6公司2×24年度累计向某自然人收购使用过的废弃电子电器产品700万元并向其反向开具增值税专用发票500万元。

要求: 针对资料, 假定不考虑其他条件, 指出A公司的增值税处理是否恰当, 如不恰当, 简要说明理由。

【答案】不存在不当之处。

点拨

“自然人”不包括个体工商户。同时, 反向开具的增值税专用发票可以作为回收企业增值税进项抵扣凭证; 符合规定的反向开具发票, 也可以作为企业所得税税前扣除凭证。

4. A公司的某产品为国家重点扶持推广的电子产品, 销售每台产品, 国家财政补贴2万元。A公司2×24

年销售 2000 台该产品，取得不含税收入 12000 万元，申请财政补贴 4000 万元，2×24 年实际收到财政发放的补贴 2000 万元。其中 4 月销售 150 台该产品，取得不含税收入 900 万元，申请财政补贴 300 万元。A 公司在申报 2×24 年 4 月应交增值税时，对该产品销售按 900 万元计算申报增值税销项税额。A 公司在申报 2×24 年度企业所得税时，就上述业务收入按 14000 万元计算应纳税所得额。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，分别指出 A 公司的增值税处理和企业所得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。

【答案】

①增值税处理存在不当之处。

处理意见：纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物的收入或者数量直接挂钩的，应按规定计算缴纳增值税；A 公司在申报 2×24 年 4 月应交增值税时，应按 1200 万元（900+300）计算增值税销项税额。

②企业所得税处理存在不当之处。

处理意见：在确认企业所得税应纳税所得额时，企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，应当按照权责发生制原则确认收入；A 公司在申报 2×24 年度企业所得税时，应就上述业务收入按 16000 万元（12000+4000）计算应纳税所得额。

5. A 公司取得对 M1 公司技术转让所得 1500 万元，对 M2 公司技术服务收入 700 万元，A 公司在 2×24 年申报企业所得税时，将技术转让收入 1500 万元和技术服务收入 700 万元均按照减半合计为 1100 万元申报企业所得税。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的企业所得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。

【答案】企业所得税处理存在不当之处。

居民企业的年度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，技术转让所得应纳税所得额为 500 万元 $[(1500-500) \times 50\%]$ ；技术服务收入不适用此规定。

点拨

技术转让收入需同时符合以下条件：

1. 在技术转让合同中约定的与该技术转让相关的技术咨询、技术服务、技术培训；
2. 技术咨询、技术服务、技术培训收入与该技术转让项目收入一并收取价款。

6. 2×24 年 6 月，A 公司因战略发展需要进行重组，以持有的公允价值 900 万元的某子公司 100% 股权，取得某非关联公司 60% 股权（公允价值 800 万元）和现金 100 万元。A 公司持有该子公司 100% 股权的计税基础为 850 万元。A 公司作为主导方对该重组事项选择特殊性税务处理，在申报 2×24 年企业所得税时，暂不确认相关资产转让所得。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的企业所得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。

【答案】企业所得税处理存在不当之处。

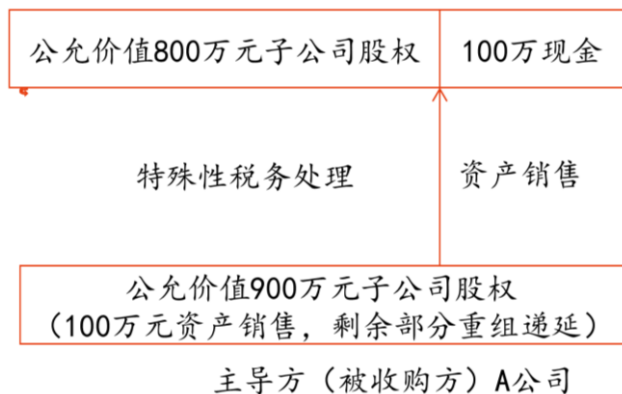
处理意见：该重组交易中，某非关联公司的母公司作为收购企业取得 A 公司的子公司 100% 股权（不低于被收购企业全部股权的 50%），且非关联公司的母公司在该股权收购发生时的股权支付金额 800 万元不低于其交易支付总额 900 万元（800+100）的 85%，可以选择特殊性税务处理，A 公司作为主导方（股权转让方）可以暂不确认股权支付部分有关资产的转让所得；而非股权支付部分仍应在交易当期确认相应的资产转让所得，并调整相应资产的计税基础，非股权支付对应的资产转让所得计算约为 5.56 万元，

即： $[\text{转让资产的公允价值 } 900 \text{ 万元} - \text{转让资产的计税基础 } 850 \text{ 万元}] \times (\text{非股权支付金额 } 100 \text{ 万元} \div \text{被转让资产的公允价值 } 900 \text{ 万元})$ 。

点拨

满足特殊性税务处理的股权支付对于部分按照主导方（被收购方）的计税基础平移，非股权支付对应部分按照资产转让处理。因此，A 公司取得非关联公司 60% 股权的计税基础为被收购股权的原有计税基础（A 公司换出子公司股权的计税基础 850 万元）×“重组递延”占比=850×800/900≈755.56（万元）

受让方（收购方）



7. A 公司主要从事机械设备及电子产品的生产和销售。A 公司 2×24 年发生研发费用 2000 万元，其中使用符合不征税收入条件的财政资金 300 万元，委托境内关联企业研发支出 400 万元，委托境外某机构研发支出 600 万元，其他符合加计扣除规定的研发费用 700 万元。A 公司在申报 2×24 年企业所得税时，在据实扣除研发费用 2000 万元的基础上，再按 100% 加计扣除 2000 万元。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，指出 A 公司的企业所得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。

【答案】企业所得税处理存在不当之处。

企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者资产，不得在计算应纳税所得额时扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除，也不能加计扣除，A 公司在申报 2×24 年度企业所得税时，可以据实扣除研发费用 1700 万元（2000 万元-300 万元）。A 公司委托关联企业进行研发活动发生的费用 400 万元，加计扣除时按照实际发生额的 80% 计入研发费用并计算加计扣除 320 万元；

委托境外进行研发活动发生的费用 600 万元，按照费用实际发生额的 80% 计入委托境外研发费用，在不超过境内符合条件的研发费用的 2/3 的部分 680 万元[(700 万元+320 万元)×2/3]，可以按规定在企业所得税前加计扣除 480 万元。

资料八：

1. A 公司为增值税一般纳税人，主要从事机械设备及电子产品的生产和销售，适用的企业所得税税率为 25%。该公司于 2×10 年首次公开发行 A 股股票并上市。

A 公司 2×24 年度财务报表审计项目结束后，A 公司董事会和股东会拟续聘明星会计师事务所。2×25 年 8 月，明星会计师事务所质量管理部门在实施事务所质量管理体系内部监控检查程序时，发现以下情况：

注册会计师乙担任 A 公司 2×24 年财务报表审计项目其他关键审计合伙人，A 公司审计报告出具时间为 2×25 年 3 月 20 日。2×25 年 4 月 20 日，注册会计师乙向明星会计师事务所汇报，其已接受非审计客户 N 公司财务总监的职位，并计划于 2×25 年 9 月正式离职后加入 N 公司。2×25 年 5 月 20 日，A 公司公告对 N 公司进行收购，如完成收购，N 公司预计将成为 A 公司重要子公司。2×25 年 8 月 20 日，A 公司公告完成对 N 公司收购。（注册会计师乙不是 A 公司 2×25 年度审计项目团队成员）

要求：针对上述资料，假定不考虑其他条件，代明星会计师事务所质量管理部门分析该事项的影响并提出恰当的应对措施。

【答案】

影响：注册会计师乙作为公众利益实体 A 公司 2×24 年财务报表其他关键审计合伙人，在 N 公司即将成为 A 公司的重要子公司时，加入 N 公司并拟担任高级管理人员，可能因密切关系或外在压力对独立性产生不利影响。

应对措施：结合收购公告及审计工作底稿等相关信息，调查了解注册会计师乙在接受该职务时是否预料到 A 公司和 N 公司会发生企业合并；如注册会计师乙预料到，则注册会计师乙最早可于 A 公司 2×25 年财务报表发布后加入 N 公司担任重要职位；并安排适当人员复核注册会计师乙在 2×24 年度审计中所作出的重大判断；如注册会计师乙在接受该职务时未预料到 A 公司和 N 公司会发生企业合并，应确保注册会计师乙在加入 N 公司后无权从会计师事务所获取报酬和福利，除非该报酬和福利是按照预先确定的固定金额支付的，并且应付的金额对会计师事务所不重要；应确保注册会计师乙在加入 N 公司后未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或职业活动；就注册会计师乙加入 N 公司担任财务总监事项与 A 公司治理层沟通。

点拨

情形	防范措施
因企业合并原因导致前任成员加入审计客户担任重要职位（董、监、高、特）	同时满足下列条件时，不视为独立性受到损害： （1）该人员接受该职务时，并未预料到会发生企业合并 （2）该人员在会计师事务所中应得的报酬或福利都已全额支付，除非该报酬或福利是按照预先确定的固定金额支付的，并且应付该人员的金额对会计师事务所不重要 （3）该人员未继续参与，或在外界看来未参与会计师事务所的经营活动或职业活动 （4）已就该人员在审计客户中的职位与治理层沟通

2. 2×24 年 1 月，A 公司设立子公司 S7 公司，专门从事云服务及算力设备的生产、销售和服务等业务。2×24 年度，S7 公司已生产并实现算力设备销售收入 1.5 亿元。2×25 年度，S7 公司拟开拓算力服务市场，计划以如下两种模式向客户提供服务：

模式一：S7 公司在自有的机房内用算力设备组网搭建智算中心，向客户提供算力资源服务，客户使用算力资源自行处理数据。S7 公司根据算力资源实际使用量、约定的计费单价，向客户收取算力服务费。S7 公司可根据客户的实际需求调配算力资源。

模式二：S7 公司在客户的机房内用算力设备组网搭建算力中心，专供该客户使用，合同期 10 年或以上。算力中心建成并经客户验收后投入使用，验收合格后合同期才能开始。使用期内客户自行操作设备处理数据，S7 公司需提供必要的维保服务，确保算力中心正常运转。为保证客户数据安全，S7 公司不能用其他设备替换这些专用设备，如设备损坏需要更换，需经客户批准并在其监督下实施更换。

S7 公司每月根据客户算力资源使用量、约定的计费单价，向客户收取算力服务费，每台设备最低收费 15 万元/年。合同期内，S7 公司拥有设备的所有权，合同期满，客户可以 1 元价格购买全部设备。S7 公司提供的维保服务是标准化的，市场上有多家供应商提供类似服务，有可观察的报价。

要求：针对资料，假定不考虑其他条件，分别就 A 公司子公司 S7 公司两种模式下算力服务业务的以下会计处理事项，逐项提出具体分析意见：

- （1）是否为租赁或包含租赁？
- （2）如为租赁或包含租赁，是否属于生产商或经销商出租人的融资租赁？
- （3）应如何确认该业务的收入？

【答案】

针对模式一：

- （1）S7 公司通常不会为某一客户指定特定的设备；客户通常也不能占用某一设备的全部产能，其使

用的算力资源在物理上不可区分;S7公司可以在智算中心的算力资源范围内根据客户及自身需求调配算力资源,具有实质性替换权。因此,不存在已识别资产,模式一不包含租赁。

(2) 不适用。

(3) S7公司的履约义务是向客户提供算力资源,客户在公司履约的同时即取得并消耗履约所带来的经济利益,属于在某一时段内履行的履约义务,应按履约进度确认收入。S7公司的产出(即客户的算力资源使用量或使用时间)容易计量且能够客观反映履约进度,应按产出法计量履约进度。

针对模式二:

(1) 拟签订的合同具备以下特征:约定有明确的、不少于10年的使用期;明确指定了供客户专门使用的、物理上可区分的设备,且S7公司没有实质性替换权;客户自行使用设备处理数据并获取几乎全部经济利益。基于上述三个特征,该合同应包含租赁。

(2) 租赁开始日可合理判断租赁期满承租方(即客户)将取得租赁资产的所有权,该租赁属于融资租赁。S7公司同时在生产和销售该类设备,可以为客户提供购买或租赁其产品的选择,因此该租赁属于生产商或经销商出租人的融资租赁。

(3) S7公司提供的维保服务是标准化的,有多家供应商且有可观察报价,不具备租赁要素且与合同中的租赁部分不存在高度依赖或关联关系,属于合同中的非租赁部分,S7公司作为出租人应拆分合同中的租赁部分和非租赁部分,按可观察单独价格比例将合同对价分摊到这两部分。

合同中的租赁部分,合同期即为租赁期,以每台设备最低服务费15万元/年分摊至租赁部分的金额为基础,确定租赁收款额。S7公司应以租赁期开始日(即算力中心验收合格后开始使用的日期)租赁收款额按市场利率折现的现值与租赁资产公允价值孰低确认销售收入,并相应确认应收融资租赁收款额,同时按租赁资产的账面价值确认销售成本。S7公司应按租赁收款额和应收融资租赁收款额确定租赁内含利率,并据此确认以后各年度的利息收入。

合同中的非租赁部分即维保服务,客户在公司履约的同时即取得并消耗履约所带来的经济利益,属于在某一时段内履行的履约义务,应按履约进度确认收入。

每年收取的服务费超过最低服务费的部分应分摊至租赁部分和非租赁部分:分摊至租赁部分的为可变租金,分摊至非租赁部分的为维保服务的可变对价,均在可变部分实际发生时确认收入。