

本书为 2014 年北京注册会计师协会 CPA 综合考试辅导教材——《职业能力综合测试》，由“北京注协教育培训专家团队”深入研究近几年考试大纲、真题、样题，总结分析应试难点及考生心理，精心编写而成。

本教材在紧密结合综合考试大纲，分为上、下两册。上册为跨章跨科目的精品小案例；下册延续经典案例模式，针对准则、政策及考试大纲的新变化，编排了案例内容，使之更加符合考试发展趋势。

试读内容如下：

试读 上册

第一部分 案例资料

欢乐玩具股份有限公司(以下简称“欢乐玩具”)主要从事电子电动塑胶玩具的研发、生产和销售,产品涵盖电动火车、电动汽车、线控仿真飞机、机器人、婴儿玩具及磁性学习写字板等诸多系列,为市场提供了大量科技含量高、品质优良的玩具产品。公司自有的“GOLDTIME”品牌玩具在欧盟、拉美、俄罗斯、日本、美国、中东及亚洲国家享有较高市场知名度,是我国玩具行业出口的龙头企业。

注册会计师黄兴在实施审计过程中发现以下问题。

事项1:欢乐玩具经中国证监会核准增发新股,以募集资金购并知名玩具专业零售连锁店以扩大其在东南亚,尤其是日本和韩国的零售市场占有率。收购目标喜悦玩具公司在包括日本和韩国的数个东南亚国家中拥有品牌连锁店。

事项2:欢乐玩具于2013年2月份增发人民币普通股(A股)1000万股,每股发行价格为32元,募集资金总额为32000万元,扣除包括承销及保荐费、审计验资费用、律师费用、股份登记托管费用、信息披露及路演费用在内的证券发行费用2000万元后,募集资金净额为30000万元。证券发行费用2000万元中,除支付祥和证券股份有限公司(以下简称“祥和证券”)承销佣金、保荐费用合计1600万元外,其他发行费用400万元中,包括审计、法律服务、评估咨询等专业机构服务费用300万元和广告费20万元、路演费20万元和上市酒会费60万元。

欢乐玩具财务经理陈明就该事项做出如下会计处理:将收到募集资金净额30000万元中的1000万元计入新增注册资本,另外29000万元增加资本公积,同时将30000万元作为募集资金存放的起点金额。

第二部分 测试问题

1. 根据相关资料,判断财务经理陈明现有账务处理是否正确,并说明理由。
2. 根据相关税收法规规定,简述发行费用适用的所得税前扣除政策。

第三部分 解题思路与相关知识点

问题1 根据案例资料,判断财务经理陈明现有账务处理是否正确,并说明理由。

参考答案

陈明现有账务处理不正确。

理由:根据相关规定,上市公司股票发行费用(或交易费用)应当按照下列两种情况分别处理:(1)承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用,应自所发行权益性证券的发行收入中扣减,在权益性证券发行有溢价的情况下,自溢价收入中扣除,在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润;(2)广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用,应在发生时计入当期损益。

案例中,应当在现有账务处理的基础上,借记管理费用 100 万元,贷记资本公积 100 万元,并将 100 万元归还至募集资金专户,退回后募集资金净额为 30 100 万元。

相关知识点

会计准则等

一、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第十一条

企业发行权益工具收到的对价扣除交易费用(不涉及企业合并中合并方发行权益工具发生的交易费用)后,应当增加所有者权益;回购自身权益工具支付的对价和交易费用,应当减少所有者权益。企业在发行、回购、出售或注销自身权益工具时,不应当确认利得或损失。

二、中国证监会会计部发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》

对上市公司在发行权益性证券过程中发生的各种交易费用及其他费用,应如何进行会计核算的解答中规定,上市公司为发行权益性证券发生的承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用,应自所发行权益性证券的发行收入中扣减,在权益性证券发行有溢价的情况下,自溢价收入中扣除,在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润;发行权益性证券过程中发生的广告费、路演及财经公关费、上市酒会费等其他费用应在发生时计入当期损益。

三、财会[2010]25 号文件 第七条

上市公司对因发行权益性证券而发生的有关费用进行会计处理也做出如下特别规定:企业为发行权益性证券(包括作为企业合并对价发行的权益性证券)发生的审计、法律服务、估咨询等交易费用,应当分别按照《企业会计准则解释第 4 号》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理;但是,发行权益性证券过程中发生的广告费、路演、上市酒会费等费用,应当计入当期损益,并自 2010 年 1 月 1 日起施行。

问题2 根据相关税收法规规定,简述发行费用适用的所得税前扣除政策。

(1) 对与发行权益性证券直接相关的新增外部费用 1 900 万元(2 000-20-20-60),应自所发行权益性证券的发行收入 32 000 万元中扣减,不得税前扣除。

(2) 发行权益性证券过程中发生的广告费、路演费、上市酒会费等其他费用 100 万元(20+20+60),应将其中 40 万元(20+20)作为广告费和业务宣传费,60 万元作为业务招待费遵循相关税前扣除政策的规定,在税前扣除。此外,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%。企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入 15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

相关知识点

2014 年注册会计师《税法》教材 第十章 企业所得税法

一、《财政部、国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》(财税[2009]29 号)第二条

对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的规定。而对除此以外的股票发行费用,税法并未做出明确规定。根据《国家税务总局关于做好 2009 年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148 号)第三条规定,在计算应纳税所得额时,企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的,应当依照税收法律、行政法规的规定计算。《企业所得税法》规定不明确的,在没有明确规定之前,暂按企业财务、会计规定计算,即以会计核算为应纳税所得额计算基础。

二、企业所得税扣除原则和范围

要点	具体规定	
扣除原则 (5 个)	权责发生制原则、配比原则、相关性原则、确定性原则、合理性原则	
基本范围 (5 个)	与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出	
具体项目 和标准	按照实际生额扣除 (在符合扣除原则的前提下)	工薪、社保、财险、向金融机构借款利息、汇兑损失、劳动保护费
	职工福利费	不超过工资薪金总额 14% 的部分准予扣除
	工会经费	不超过工资薪金总额 2% 的部分准予扣除
	职工教育经费	不超过工资薪金总额 2.5% 的部分准予扣除,超过部分当年不得扣除,但准予结转以后纳税年度扣除
	补充养老、补充医疗	分别不超过工资薪金总额的 5% 的部分准予扣除
	利息费用	不超过金融企业同期同类贷款利率计算的利息准予扣除;关联企业利息费用符合比例的可以扣除(接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为:金融企业 5:1,其他企业 2:1)
	业务招待费	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%
	广告费和业务宣传费	不超过当年销售(营业)收入 15% 以内的部分准予扣除;超过的部分,准予在以后纳税年度结转扣除

具体规定	
要点	
公益性捐赠支出	不超过年度利润总额 12% 的部分,准予扣除
手续费和佣金	一般企业:不超过收入金额的 5% 准予扣除。 财产保险企业:不超过保费收入净额的 15% 人身保险企业:不超过保费收入净额的 10%
限定手续扣除	总机构分摊的费用、资产损失
限定用途扣除	环境保护专项基金
电信企业的佣金支出	电信企业在发展客户、拓展业务等过程中因委托销售电话入充值卡所发生的手续费及佣金支出,不超过企业当年收入总分,准予在企业所得税前据实扣除
企业发生的维简费	企业实际发生的维简费支出,属于收益性支出的,可作为当期费用扣除;属于资本性支出的,应计入有关资产成本,并按企业计提折旧或摊销费用在税前扣除

三、企业所得税税前不得扣除的项目

- (一) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。
- (二) 企业所得税税款。
- (三) 税收滞纳金,是指纳税人违反税收法规,被税务机关处以的滞纳金。
- (四) 罚金、罚款和被没收财物的损失,是指纳税人违反国家有关法律、法规部门处以的罚款,以及被司法机关处以的罚金和被没收财物。
- (五) 超过规定标准的捐赠支出。
- (六) 赞助支出,是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。
- (七) 未经核定的准备金支出,是指不符合国务院财政、税务主管部门规定的准备金、风险准备等准备金支出。
- (八) 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费,以及企业内营业机构之间支付的利息,不得扣除。
- (九) 与取得收入无关的其他支出。

案例4

一、摘要

本案例以信息技术的生产和销售的天天科技股份有限公司为例,通过背景介绍,了解到公司面临的困境:替代产品的威胁,价格战的爆发,产品功能单一、产业链的不完善等问题,导致业绩下滑,利润减少。面对外部市场冲击,加之管理层对市场变化的估计不足,公司整体财务状况出现了比较明显的恶化趋势,经营业绩出现较大亏损,使企业的持续经营能力存在不确定性。为了扭转这种颓势,“天天科技”收购建建在线公司,在手机阅读方面和增强竞争力方面得到改善。针对企业在经营过程中遇到的各种问题,积极采取应对措施,在现有模式的基础上逐步向其他领域进行战略布局和拓展。根据现状以及竞争对手的竞争强度,逐步调整战略,扭转业绩下滑的趋势,增强竞争优势。企业在经营中遇到的情形包括债务重组、企业合并、金融资产等复杂业务,本案例引导考生运用会计、审计、税法等相关知识和技能,通过分析和处理企业的各项业务,调整企业的整体布局,为使企业能够建立新的利润增长点、更快更好的发展,给出相应的分析意见。

二、案例涉及的知识内容

1. 会计:金融工具、资产减值、债务重组、股权支付、政府补助、财务报表列报、会计估计变更、前期差错更正、企业合并、合并财务报表。
2. 审计:风险评估、风险应对、持续经营、生产与存货循环的审计、完成审计工作。
3. 税务:增值税、企业所得税、个人所得税、印花税、放弃免税权。

三、案例涉及的技能

1. 能够通过了解到的信息,发现或意识到企业内部、外部的问题和压力的变化,评估企业的风险,进一步识别和评估重大错报风险,并根据评估的重大错报风险制定恰当的应对措施。
2. 能够在实务中应用专业阶段的知识和技能,并能够有所深入。
3. 能够运用已有知识,针对实务中的问题提出恰当、有效的专业处理建议。

四、案例正文

第一部分 案例题干信息

天天科技股份有限公司(“天天科技”)为一家在深圳证券交易所上市的信息技术企业,拥有 2 家全资子公司,主要生产和销售软硬件产品,并提供手写识别与笔迹输入、光学字符识别(OCR)技术、技术授权和技术服务,公司业务已逐步向机器视觉、行为识别和生物特征识别模式识别的其他领域进行战略布局和拓展。

黄河会计师事务所作为“天天科技”的 2013 年的年审会计师,已经连续 8 年为“天天科技”提供审计服务。



资料(一)

近年来,随着电子阅读模式的兴起,不少传统纸质图书读者从纸质阅读转为电子版。各出版公司为了进一步开拓市场,也逐步实现传统的纸质出版模式向多元化的网络模式。统计数据显示,2012 年全年中国电子阅读器市场销量破百万。据清科研究中心最新统计,2012 年第四季度中国电子阅读器市场销量达 30.51 万部,环比增幅达 22.28%,全年销量达 103.49 万部。另一研究机构易观国际认为,2012 年电子阅读器全年销量低于预期,预计 2012 年全年销量达 105 万台。

但与此同时,由于进入门槛低,越来越多的厂商加入到电子阅读器这一行业中。2012 年末,市场上有索尼、优派、盛大、纽曼、亚马逊等 18 个品牌的电子(纸)书在售。已有厂商数量增加,意味着竞争趋于激烈,销售价格将趋于下降、毛利率空间趋于萎缩。

另一方面,2012 年 4 月,苹果向市场推出了平板电脑 iPad。随后,国内许多厂商也推出了数十款基于不同操作系统的平板电脑,平板电脑无疑构成电子(纸)书的良好替代品,影响到各厂商电子(纸)书的售价。由于竞争加剧和平板电脑等替代品的威胁,2012 年美国市场电子(纸)书的显示屏销量约 140 多万片,第二季度只有 70 多万片,降幅达 50%。在这一背景下,2012 年 6 月,亚马逊将旗下的 kindle 阅读器售价大幅下调,随后,索尼旗下的 Sony Reader 售价大幅下调,价格大战正式爆发。

进入 2013 年,电子阅读器市场更是进入下行趋势。易观发布的《2013 年第三季度中国电子阅读器市场季度监测》数据显示,中国电子阅读器销量仍在下滑,截至 2013 年第三季度销量为 29.52 万台,环比下降 5.1%。导致这一现象的原因是多方面的,业内人士

6. 2013年...
当赔偿12 000元,剩余8 000元作为现金...
扣除时应履行哪些程序?

7. “天天科技”高管P欲出售其持有的天天科技限售股100万股,目前市价为15元/股。由于不能合理取得该限售股的原值,咨询应当缴纳的税费为多少?

第二部分 测试问题

1. 根据资料(一)、资料(二)、资料(三),分析“天天科技”2013年度财务报表审计在特别风险。如存在,请说明风险的内容及判断依据。
2. 根据资料(二),分析注册会计师针对持续经营假设疑虑的事项,所执行的审计是否充分?若不充分,还应执行哪些程序?
3. According to Material 2, please give your advices on inventory physical inventory.
4. 根据资料(三),判断“天天科技”将购买日确定为2013年12月31日是否合理。
5. 根据资料(三),分析判断“天天科技”确认的商誉是否合理,并说明理由。
6. 根据资料(三),分析“天天科技”对商誉的税务处理是否合理,并说明理由。
7. 根据资料(三),逐项分析“天天科技”发生的重大资产重组的中介机构服务费用作为合并对价发行的权益性证券的交易费用,冲减资本公积,并说明理由。
8. 根据资料(三),分析“天天科技”与建建在线公司的重大资产重组事项重组的特殊性税务处理条件,能否进行特殊性税务处理,并说明理由。
9. 根据资料(四),逐项判断“天天科技”的会计处理是否恰当,并简要说明理由,请给出处理建议。
10. Referring to reading materials No 4. matter 1, please briefly describe the impairment test for receivables with different credit risk characteristics. If receivables with significantly different credit risk characteristics demonstrated in receivables...

第三部分 解题思路与相关知识点

问题1 根据资料(一)、资料(二)、资料(三),分析“天天科技”2013年度财务报表审计是否存在特别风险。如存在,请说明风险的内容及判断依据。

参考答案

“天天科技”存在特别风险,具体内容如下:

存在特别风险的相关交易、事项	判断依据
(1) 行业特定风险:主要产品被替代,经营业绩下滑,可能存在虚增销售的风险,另外存货存在减值风险。	公司营业收入出现较大幅度下降,经营业绩出现较大亏损,且2013年可能持续亏损,管理层存在业绩压力;竞争加剧、替代品出现,可能导致公司主要产品在短期内过时。
(2) 持续经营疑虑:存在可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况。	公司发生重大经营亏损,经营活动产生的现金流量净额为负数,且失去主要市场、出现非常成功的竞争者,表明其持续经营可能存在不确定性。要分析判断可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是在重大不确定性。
(3) 超出正常经营过程的重大交易:非公开发行股份购买资产,会计处理较复杂。	为增强竞争优势,公司拟向建建在线公司非公开发行股份进行重组,企业合并涉及判断合并类型、确定购买日、确定合并成本、合并取得的可辨认资产和负债之间的分配、商誉分摊、购买日合并控制等复杂的会计处理事项。
(4) 重大主观判断:商誉减值测试。	建建在线公司的企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度减值测试。商誉减值测试涉及公允价值估计、预计现金流量、等等涉及大量主观判断的事项。

相关知识点

2014年度注册会计师考试《审计》教材第七章 风险评估、第八章 风险应对
《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估财务报表重大错报风险》及其应用指南
《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》

by its customer (the third party of Tiantian Tech). Inventories at the year-end is 213,281 thousand on the balance sheet, which accounts for a high proportion of total assets. Therefore it is material to its financial statements. Specific advices are as below:

Considering inventories under custody and control by third party are material to its financial statements; CPA should perform confirmation or other audit procedures, in order to acquire sufficient and appropriate audit evidence on existence and conditions of these inventories.

(1) The engagement team could make confirmation on quality and quantity of the inventories to the third party who holds the entity's inventories.

(2) If the information acquired make auditor doubting on integrity and objectivity of third party, auditor could perform other audit procedures as substitute audit procedure additional audit procedure.

① Perform inventory inspection on inventories held by third party personally or other audit perform the procedure.

② Obtain assurance report issued by other auditors on appropriateness of internal control addressing inventory inspection and custody.

③ Examine documents supporting that these inventory are held by third party storage voucher.

④ If the inventory is collateral, require other institutes or personnel to confirm inventory.

英文答案要点

对由第三方保管或控制的存货实施审计程序,以获取有关该存货存在和状况的审计证据。

相关知识点

2014年注册会计师考试《审计》教材第十一章 生产与存货循环的审计
《中国注册会计师审计准则第1311号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等审计证据的具体考虑》及其应用指南

一、如果由第三方保管或控制的存货对财务报表是重要的,注册会计师应当实施下列审计程序,以获取有关该存货存在和状况的充分、适当的审计证据:

欲知更多详情,就点击[北京注协培训网网上书城](#)及时购买!