

1404 会计自测题解

北大东奥

1. X股份有限公司(简称“X公司”)是一家生产电子产品的上市公司。该公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,适用的所得税税率为25%。其未经审计的20×1年度财务报表列示的资产总额为23 056万元,利润总额为580万元。

X公司20×0年度财务报表由V会计师事务所审计。由于X公司拒绝按前任注册会计师的要求对其库存A产品计提跌价准备,被出具了保留意见审计报告。其后,X公司不再委托V会计师事务所审计其20×1年度财务报表,转而委托U会计师事务所接任。

U会计师事务所指派A注册会计师担任X公司20×1年度财务报表的审计项目合伙人。A注册会计师在审计计划中确定的X公司20×1年度财务报表的重要性水平为200万元。在审计的过程中,A注册会计师发现了以下事项:

资料一:A注册会计师按照审计准则中有关首次接受审计业务的规定,在外勤审计工作的初始阶段着手对X公司20×1年度期初存货进行审计,并将20×0年12月31日库存的A产品作为审计的重点。相关资料显示,20×0年12月31日,X公司库存A产品13 000台,单位成本为1.4万元,当日该产品的市场售价为每台1.3万元(不含税)。

20×0年9月26日,X公司与黄河公司签订的销售合同约定:由X公司于20×1年3月6日向黄河公司销售A产品10 000台,每台售价1.5万元(不含税),此笔交易已于20×1年3月6日完成。20×1年4月6日,X公司向其他公司销售A产品1 000台,每台市场售价1.3万元(不含税),货款均已收到。除以上两笔销售外,X公司20×1年度没有发生A产品的其他销售业务。A产品20×1年的期末可变现净值与上年相同。

X公司在上述两笔销售业务完成后,分别做了如下账务处理:借:银行存款17 550;贷:主营业务收入15 000,应交税费——应交增值税(销项税额)2 550。借:主营业务成本14 000;贷:库存商品14 000。借:银行存款1 521;贷:主营业务收入1 300,应交税费——应交增值税(销项税额)221。借:主营业务成本1 400;贷:库存商品1 400。

资料二:20×1年12月31日,X公司期末存货中有关B、C、D、E四种存货相关信息的资料如下:

存货名称	数量	单位成本	账面余额
B产品	280台	10万元	2 800万元
C产品	500台	3万元	1 500万元
D产品	1 000台	1.7万元	1 700万元
E配件(用于生产D产品)	400件	1.5万元	600万元
合计			6 600万元

另外已知:①B产品20×1年12月31日市场售价为每台13万元,预计销售费用及税金为每台0.5万元。

②C产品20×1年12月31日市场售价为每台3万元,预计销售费用及税金为每台0.15万元。X公司已经与某企业签订一份不可撤销的销售合同,约定在20×2年2月10日向该企业销售C产品300台,合同售价为每台3.2万元。

③D产品20×1年12月31日市场销售价格为每台2万元,预计销售费用及税金为每台0.15万元。20×0年12月31日跌价准备余额为150万元,对其他存货未计提存货跌价准备;20×1年销售D产品结转存货跌价准备100万元。X公司按单项存货、按年计提跌价准备;20×1年12月31日转回了原为D产品计提的存货跌价准备50万元,并作“借:存货跌价准备——D产品50;贷:资产减值损失50”的账务处理。除D产品外,X公司没有对其他产品进行与跌价准备相关的账务处理。

④E配件20×1年12月31日的市场销售价格为每件1.2万元。现有E配件可用于生产400台D产品,用E配件加工成D产品后预计D产品的单位成本为1.75万元。

要求:

(1)针对资料一,指出A注册会计师是否需要X公司20×1年期初存货中A产品的余额进行审计?简要说明原因,并指出A注册会计师能否仅依据X公司20×0年度财务资料对20×1年度期初存货中的A产品形成审计结论?简要说明原因。

(2)在对期初存货实施了必要的审计程序后,A注册会计师是否需要建议X公司基于A产品存在的问题调整上年财务报表?如需要,请直接列示相关的调整分录,并详细写明计算过程和依据。

(3)针对资料二,确定X公司有关存货跌价准备的会计处理是否正确。需要提请X公司调整财务报表的,请直接列示审计调整分录。

(4)假定除了资料一及资料二中事项所涉及的错报之外,X公司不存在其他错报,但拒绝接受A注册会计师针对资料一和资料二中错报提出的审计调整分录(如果有),请代为确定审计意见的类型,简要说明原因。

2. 甲公司于2×12年1月1日以1 800万元的价格收购了乙公司80%的股权,在发生该交易之前,甲公司与乙公司不存在任何关联方关系。购买日,乙公司可辨认净资产的公允价值为1 600万元。假定乙公司的所有资产被认

定为一个资产组,而且乙公司的所有可辨认净资产均未发生资产减值迹象,未进行过减值测试。

2×12年年末该资产组的可收回金额为1 150万元,可辨认净资产的账面价值为1 400万元。假定乙公司2×12年年末可辨认净资产包括一项固定资产和无形资产,其账面价值分别为800万元和600万元,并按照账面价值的比例分摊减值损失。

要求(答案中金额单位用万元表示):

(1)计算合并财务报表中包含完全商誉的可辨认净资产的账面价值。

(2)计算资产组(乙公司)的减值损失并确认每一项资产的减值损失金额。

(3)编制相应资产减值的会计分录。

【参考答案】

1. (1)对A产品计提存货跌价准备是前任注册会计师对上年财务报表出具保留意见的主要原因。这一问题能否在20×1年度加以解决,将直接影响后任注册会计师对20×1年度财务报表确定的审计意见。因此,A注册会计师必须对上年年末存货,特别是对上年年末库存的A产品进行适当审计。A注册会计师不能仅依据X公司20×0年度财务资料对20×1年年初存货余额形成审计结论。这是因为,注册会计师确定存货余额的主要审计程序为监盘和计价程序,而不是检查程序。本题中由于20×1年年初库存的13 000件A产品在20×1年度已售出11 000件,导致注册会计师对这部分存货无法监盘,但注册会计师仍应对期初存货项目的计价实施审计程序,不能仅仅依据被审计单位上期的财务资料对上年存货项目形成审计结论。

(2)由于X公司20×0年末库存A产品数量为13 000台,多于已签订销售合同的数量10 000台。对于有销售合同的10 000台,应按合同约定的销售价格作为确定可变现净值的依据,对其余的3 000台,应按成本与可变现净值孰低计量期末存货的账面价值。

对于有销售合同的10 000件A产品,其可变现净值=10 000×1.5=15 000(万元),这部分产品的账面成本=10 000×1.4=14 000(万元),不需要计提跌价准备。对于没有销售合同的3 000件A产品,其可变现净=3 000×1.3=3 900(万元),这部分产品的账面成本=3 000×1.4=4 200(万元),X公司应于20×0年末对这部分产品计提存货跌价准备:4 200-3 900=300(万元)。

A注册会计师应建议X公司通过20×1年度财务报表的期初未分配利润进行调整。审计调整分录为:借:未分配利润300;贷:存货——存货跌价准备300。同时,建议调整20×1年销售1 000台的成本:借:存货——存货跌价准备100[1 000×(1.4-1.3)];贷:营业成本100。

(3)B产品的可变现净值=280×(13-0.5)=3 500(万元),大于成本2 800万元,不用计提存货跌价准备。

C产品有合同部分的可变现净值=300×(3.2-0.15)=915(万元),其成本=300×3=900(万元),不用计提跌价准备;无合同部分的可变现净值=200×(3-0.15)=570(万元),其成本=200×3=600(万元),应计提存货跌价准备=600-570=30(万元)。

D产品的可变现净值=1 000×(2-0.15)=1 850(万元),其成本为1 700万元,不用计提存货跌价准备,同时,应将存货跌价准备余额转回:150-100=50(万元)。

E配件对应的D产品成本=400×1.75=700(万元),相应的可变现净值=400×(2-0.15)=740(万元),表明这部分D产品的可变现净值高于账面成本,相应的400件E配件不用计提跌价准备。

据此,A注册会计师应提请X公司进行以下审计调整:借:资产减值损失30;贷:存货——存货跌价准备30。

(4)如果X公司拒不接受A注册会计师提出的审计调整建议,则其20×1年12月31日的资产总额将被高估330-100=230(万元),当年利润总额将被低估100-30=70(万元),未分配利润将被高估300万元。

其对资产负债表的影响额(高估230万元)超过了财务报表层次的重要性水平200万元,占当年未审计资产总额的1%,属于重要的错报;对利润的影响额(低估70万元)虽未达到财务报表层次的重要性水平,但占当年未审计利润总额的比例为12.07%,亦属于重要的错报;对20×0年度未分配利润的300万元影响额很可能继续造成对20×1年度未分配利润的影响,但这种影响不至于导致盈利与亏损的本质性变化。因此,A注册会计师应当出具保留意见的审计报告。

2. (1)商誉计提减值准备前的账面价值=1 800-1 600×80%=520(万元)。包含完全商誉的可辨认净资产的账面价值=1 400+520/80%=2 050(万元)。

(2)资产组减值金额=2 050-1 150=900(万元)。企业应首先将900万元的减值损失抵减商誉的账面价值650万元(520/80%)。其中分摊到少数股东权益的金额=650×20%=130(万元),剩余部分770万元(900-130)应当在520万元的商誉与固定资产、无形资产之间分配。其中,应确认的商誉减值损失为520万元。固定资产应分摊的减值损失=(770-520)×800/1 400=142.86(万元)。无形资产应分摊的减值损失=(770-520)×600/1 400=107.14(万元)。

(3)借:资产减值损失770;贷:商誉减值准备520,无形资产减值准备107.14,固定资产减值准备142.86。