

2012年全国会计专业技术资格考试

《高级会计实务》试题及参考答案

案例分析题一(本题 15 分)

根据财政部等五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求,在境内外同时上市的甲公司组织人员对 2011 年度内部控制有效性进行自我评价,并聘用 A 会计师事务所对 2011 年度内部控制有效性实施审计。2012 年 2 月 15 日,甲公司召开董事会会议,就对外披露 2011 年度内部控制评价报告和审计报告相关事项进行专题研究,形成以下决议:

(1)关于内部控制评价和审计的责任界定,董事会对内部控制评价报告的真实性和 A 会计师事务所对内部控制审计报告的真实性和 A 会计师事务所对内部控制评价报告进行修改完善,并支付相当于内部控制审计费用 20% 的咨询费用。

(2)关于内部控制评价的范围,甲公司于 2011 年 4 月引进新的预算管理信息系统,并于 2011 年 5 月 1 日起在部分子公司试点运行。由于该系统至今未在甲公司范围内全面推广,董事会同意不将与该系统有关的内部控制纳入 2011 年度内部控制有效性评价的范围。

(3)关于内部控制审计的范围,董事会同意 A 会计师事务所仅对财务报告内部控制有效性发表审计意见,A 会计师事务所在审计过程中发现的非财务报告内部控制一般缺陷、重要缺陷和重大缺陷,不在审计报告中披露,但应及时提交董事会或经理层,作为甲公司改进内部控制的重要依据。

(4)关于内部控制审计意见,甲公司销售部门于 2012 年 2 月初擅自扩大销售信用额度,预计可能造成的坏账损失占甲公司 2012 年全年销售收入的 30%,董事会责成销售部门立即整改。鉴于上述事项发生在 2011 年 12 月 31 日之后,董事会讨论认为,该事项不影响 A 会计师事务所对本公司 2011 年度内部控制有效性出具审计意见。

(5)关于内部控制评价报告和审计报告的披露时间,由于部分媒体对上述甲公司销售部门擅自扩大销售信用额度并可能造成重大损失事项进行了负面报道,为逐步淡化媒体效应和缓解公众质疑,董事会决定将内部控制评价报告和审计报告的披露日期由原定的 2012 年 4 月 15 日推迟至 5 月 15 日。

(6)关于变更内部控制审计机构,为提高审计效率,董事会决定自 2012 年起将内部控制审计与财务报告审计整合进行。董事会建议聘任为甲公司提供财务报告审计的 B 会计师事务所对本公司 2012 年度内部控制有效性进行审计。董事会要求经理层在与 B 会计师事务所签订 2012 年财务报告审计业务约定书时,增加内部控制审计业务事项,以备股东大会讨论审议。

要求:

根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求,逐项判断甲公司董事会决议中的(1)至(6)项内容是否存在不当之处;对存在不当之处的,分别指出不当之处,并逐项说明理由。

【分析与解释】

1. 第(1)项内容存在不当之处。(0.5 分)

不当之处:董事会委托 A 会计师事务所对内部控制评价报告进行修改完善,并支付咨询费用。(0.5 分)

理由:为企业提供内部控制审计的会计师事务所,不得同时为同一家企业提供内部控制评价服务。(1.5 分)

2. 第(2)项内容存在不当之处。(0.5 分)

不当之处:董事会同意不将与该系统有关的内部控制纳入 2011 年度内部控制有效性评价的范围。(0.5 分)

理由:内部控制评价应当涵盖企业及其所属单位的各种业务和事项。(1.5 分)

或:内部控制评价应当体现全面性原则。(1.5 分)

3. 第(3)项内容存在不当之处。(0.5 分)

不当之处:A 会计师事务所在审计过程中发现的非财务报告内部控制重大缺陷,不在审计报告中披露。(0.5 分)

理由:A 会计师事务所在审计过程中发现的非财务报告内部控制重大缺陷,应当在审计报告中增加描述段,对重大缺陷的性质及其对实现控制目标的影响程度进行披露。(1.5 分)

4. 第(4)项内容存在不当之处。(0.5 分)

不当之处:销售部门擅自扩大销售信用额度事项不影响 A 会计师事务所对 2011 年度内部控制有效性出具审计意见。(0.5 分)

理由:注册会计师知悉对企业内部控制评价基准日财务报告内部控制有效性有重大负面影响的期后事项的,应对财务报告内部控制发表否定意见(0.5 分)。注册会计师不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度的,应当出具无法表示意见的审计报告(1 分)。

或:根据《企业内部控制审计指引》的规定,注册会计师需要针对期后事项履行相应的审计程序,获取相关审计证据,并据此调整财务报告内部控制审计意见。(1.5 分)

5. 第(5)项内容存在不当之处。(0.5 分)

不当之处:董事会决定将内部控制评价报告和审计报告的披露时间由原定的 2012 年 4 月 15 日推迟至 5 月 15 日。(0.5 分)

理由:企业应当于基准日后 4 个月内(或:4 月 30 日前)披露内部控制评价报告和审计报告。(1.5 分)

6. 第(6)项内容存在不当之处。(0.5 分)

不当之处:董事会要求经理层在拟与 B 会计师事务所签订的 2012 年财务报告审计业务约定书中增加内部控制审计业务事项。(0.5 分)

理由:根据《企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第 1 号》的规定,内部控制审计是有别于财务报告审计的独立业务,企业应就该事项与会计师事务所签订独立的业务约定书。(1.5 分)

【点评】

本题考核内部控制评价和审计,属于反考,出题思路和前几年完全一样,难度不大。

案例分析题二(本题 15 分)

甲公司作为一家以饮品生产和销售为主业的上市公司。2011年,甲公司根据财政部等五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》及其配套指引,结合自身经营管理实际,制订了《企业内部控制手册》(以下简称《手册》),自2012年1月1日起实施。为了检验实施效果,甲公司于2012年7月成立内部控制评价工作组,对内部控制设计与运行情况进行检查评价。内部控制评价工作组接受审计委员会的直接领导,组长由董事会指定,组员由公司各职能部门业务骨干组成。2012年9月,甲公司审计委员会召集公司内部相关部门对检查情况进行讨论,要点如下:

(1)关于内部环境,内部控制评价工作组在对内部环境要素进行测试时,发现缺乏足够的证据说明企业文化和实施取得较好实效,人事部门负责人表示,公司领导对企业文化建设的重视是无形的,难以量化,且人事部门已制定并计划宣传贯彻《员工行为守则》,可以说明企业文化和实施有效。

(2)关于风险评估,甲公司于2012年1月支付2000万元,成为伦敦奥运会的赞助商;于2012年7月支付500万元,捐助西北某受灾地区。内部控制评价工作组在对公司风险评估机制进行评价时,发现上述事项均未履行相应的风险评估程序,建议予以整改。风险管理部门负责人表示,赞助伦敦奥运会对提升企业形象有利而无害,不存在风险;财务部门负责人认为,对外捐助属于履行社会责任,不需要评估风险。

(3)关于控制活动,内部控制评价工作组对公司业务层面的控制活动进行了全面测试,发现《手册》中有关资金投放、资金筹集、物资采购、资产管理和商品销售等环节的内部控制设计可能存在缺陷,有关资料如下:

①资金投放环节。为提高资金使用效率,《手册》规定,报经总会计师批准,投资部门可以从事一定额度的投资,但大额期权期货交易,必须报经总经理批准。

②资金筹集环节。为降低资金链断裂的风险,《手册》规定,总会计师在无法正常履行职权的情况下,应当授予其副职在紧急状况下进行直接筹资的一切权限。

③物资采购环节。《手册》规定,当库存水平较低时,授权采购部门直接购买。

④资产管理环节。为应对突发事件造成的财产损失风险,《手册》规定,公司采取投保方式对财产进行保全,财产保险业务全权委托外部专业机构开展,公司不再另行制定有关投保业务的规定。

⑤商品销售环节。为提高经营效率和缩短货款回收周期,《手册》规定,指定商品的销售人员可以直接收取货款,公司审计部门应当定期或不定期派出监督人员对该岗位的运行情况和有关文档记录进行核查。

(4)关于信息与沟通,内部控制评价工作组检查发现,所有风险信息均经由总经理向董事会报告。建议确认为控制缺陷并加以整改,风险管理部门负责人表示,风险管理部门对总经理负责,符合公司组织结构、岗位职责与授权分工的规定,不应认定为控制缺陷。

(5)关于内部监督,内部审计部门负责人表示,年度内部控制评价工作组是由公司各部门抽调人员组成的临时工作团队,缺乏独立性,建议由内部审计部门承担相应的职责。内部

控制评价工作组负责人认为,工作组成员均接受过专业培训,接受审计委员会领导,有足够的专业胜任能力和权威性来承担内部控制评价工作,而审计部门人手少、力量弱,现阶段无法有效承担年度评价职责。

要求:

1. 根据资料(1)(2)(4)(5),针对内部环境、风险评估、信息与沟通、内部监督要素评价过程中的各种意见分歧,假如你是公司审计委员会主席,逐项说明是否赞同内部控制评价工作组的意见,并逐项说明理由。

2. 根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求,逐项判断资料(3)中各项内部控制设计是否有效,并逐项说明理由。

【分析与解释】

1. 资料(1)关于内部环境:

赞同内部控制评价工作组对没有足够的证据说明企业文化得以有效贯彻落实的判断。(0.5分)

评分说明:回答“不赞同人事部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:企业文化贯彻落实的有效性应当获取充分的证据支持。(1分)或:企业应当保留相关的文档记录以证明企业文化得以有效贯彻落实(如领导在董事会议上所做的内部控制工作报告和对内部控制工作的批示、《员工行为守则》的宣传贯彻工作等)。(1分)

资料(2)关于风险评估:

赞同内部控制评价工作组对公司风险评估机制存在缺陷的认定。(0.5分)

评分说明:回答“不赞同风险管理部门和财务部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:公司应当对赞助和捐赠事项履行风险评估程序。(1分)或:公司没有对赞助和捐赠事项进行风险识别、风险分析和风险应对。(1分)

资料(4)关于信息与沟通:

赞同内部控制评价工作组将所有风险信息均经由总经理向董事会报告认定为控制缺陷。(0.5分)

评分说明:回答“不赞同风险管理部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:重大信息应及时传递给董事会、监事会和管理层。(1分)或:对于重大风险信息,风险管理部门应向总经理报告,同时及时向董事会及其审计委员会报告。(1分)

资料(5)关于内部监督:

赞同内部控制评价工作组对内控评价机构选择的判断。(1分)

评分说明:回答“不赞同内部审计部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:内部控制评价机构的选择不仅要考虑独立性,还要综合考虑其胜任能力和权威性(1分),以及是否得到公司领导层的支持等(1分)。

2. 资料(3)关于控制活动:

①资金投放环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:大额期权期货交易应当实行集体决策或联签制度。(1分)或:大额期权期货交易应当经董事会或股东大会批准。

(1分)

②资金筹集环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:特别授权应当按照规定的权限和程序进行。[或:特别授权不当](1分)

③物资采购环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:公司应当建立采购申请制度,明确相关部门和人员的职责权限及相应的请购审批程序。(1分)或:库存较低时由采购部门直接采购可能会增加原材料过度采购或采购不足的风险。(1分)

④资产管理环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:公司应对财产保险业务外包实施相应控制。(1分)或:公司不再另行制定有关投保政策的控制规定不符合全面性原则的要求。(1分)

⑤商品销售环节的内部控制设计有效。(0.5分)

理由:虽然特定商品的销售和收款未完全分离,但公司采取了必要的补偿性控制措施,符合适应性原则和成本效益原则的要求。(1分)

【点评】本题考核内部控制应用,包括内部控制五要素和业务层面的控制,属于反考,但题型有一定的新颖性,用了“是否赞同”代替“是否妥当”,同时要求判断内部控制设计是否有效,等同于判断内部控制设计是否妥当。本题答案有些地方比较模糊,难度较大。

案例分析题三(本题 10 分)

甲公司是一家大型高科技集团上市公司,主营手机、电脑及其他电子科技产品。其生产、研发与销售部门遍及全球各地。甲公司产品特征与类型具有一定的地理特殊性。该公司的发展战略是系列电子产品多元化,从多板块、多渠道取得效益。甲公司重视研究开发,持续推出新产品,不断创新产品配套服务,以此推动消费者对产品进行升级,提高产品边际收益。

近年来,公司财务战略目标日益明晰,高度重视企业价值管理,构建了以经济增加值最大化为核心目标,持续盈利能力和长期现金流量现值为辅助目标的财务战略目标体系。按照财务战略目标要求,2011年甲公司在2010年的基础上,对部分业务板块追加了投资,其中业务板块A和业务板块B各追加投资10000万元,业务板块C追加投资20000万元,三个业务板块的基础财务数据见下表:

金额单位:万元

项目	业务板块A		业务板块B		业务板块C	
	2010年	2011年	2010年	2011年	2010年	2011年
调整后资本	80 000	100 000	70 000	90 000	100 000	140 000
净资产收益率	12.5%	12.5%	17.5%	17.0%	14.0%	16.0%
平均资本成本率	15.0%	15.0%	15.0%	15.0%	15.0%	15.0%
税后净营业利润	10 000	12 500	12 250	15 300	14 000	22 400

假定不考虑其他因素。

要求:

- 分析说明甲公司财务战略目标的特点。
- 根据甲公司业务情况,判断甲公司应采取何种组织结构类型。
- 分别计算甲公司三个业务板块2011年的经济增加值,

并根据经济增加值对各业务板块的业绩水平由高到低进行排序(要求列出计算过程)。

4. 业务板块B2011年的净资产收益率由2010年的17.5%降低为17%,评价甲公司2011年对业务板块B的追加投资是否合理,并简要说明理由。

【分析与解释】

1. 甲公司财务战略目标的特点是:采取了以经济增加值最大化为核心目标(1分)、持续盈利能力和长期现金流量现值为辅助目标的财务战略目标体系(1分),克服了单一财务战略目标存在的不足,实现了三者的相互协调(1分)。

2. 考虑公司多元化经营及公司规模大等特点,公司组织结构类型应为事业部制组织结构。(2分)

3. 2011年三个板块的经济增加值分别为:

A 板块经济增加值=12 500-100 000×15%=-2 500(万元)(0.5分) 或:A 板块经济增加值=100 000×(12.5%-15%)=-2 500(万元)(0.5分)

B 板块经济增加值=15 300-90 000×15%=1 800(万元)(0.5分) 或:B 板块经济增加值=90 000×(17%-15%)=1 800(万元)(0.5分)

C 板块经济增加值=22 400-140 000×15%=1 400(万元)(0.5分) 或:C 板块经济增加值=140 000×(16%-15%)=1 400(万元)(0.5分)

据此,B 板块业绩最好,C 板块次之,A 板块最差。(0.5分)

4. (1)从2011年与2010年对比看,甲公司对B 板块追加投资是合理的。(1分)

(2)理由:B 板块2011年的经济增加值比上年有所增长[或:净资产收益率超过资本成本率],因此,按公司既定财务战略目标,对B 板块追加投资是合理的。(2分)

案例分析题四(本题 10 分)

A 公司为股份有限公司,股份总数为100 000万股,B 公司为其控股股东,拥有其中90 000万股股份。2012年初,为促进股权多元化,改善公司治理结构,A 公司制定了股权多元化方案,方案建议控股股东转让20 000万股股份给新的投资者。B 公司同意这一方案,但期望以400 000万元的定价转让股份。

为满足股份转让需要,B 公司聘请某财务顾问公司对A 公司进行整体估值,财务顾问公司首先对A 公司进行了2012年至2016年的财务预测,有关预测数据如下:

金额单位:万元

项目	2012年	2013年	2014年	2015年	2016年
净利润	130 000	169 000	192 000	223 000	273 000
折旧及摊销	50 000	65 000	80 000	95 000	105 000
资本支出	120 000	120 000	120 000	80 000	60 000
净营运资本增加额	20 000	30 000	60 000	120 000	100 000

假定自2017年起,A 公司自由现金流量每年以5%的固定比率增长。

A 公司估值基准日为2011年12月31日,财务顾问公司根据A 公司估值基准日的财务状况,结合资本市场相关参考数据,确定用于A 公司估值的加权平均资本成本率为13%。

已知:A 公司2012年至2016年自由现金流量现值之和

为 355 640 万元;在给定的折现率下,5 年期 1 元复利现值系数为 0.54。

要求:

1. 计算 A 公司 2016 年自由现金流量(列出计算过程)。
2. 计算 A 公司 2016 年末价值的现值(列出计算过程)。
3. 计算 A 公司的估值金额(列出计算过程)。
4. 以财务顾问公司的估值结果为基准。从 B 公司价值最大化角度,分析判断 B 公司拟转让的 20 000 万股股份定价是否合理(列出计算过程)。

【分析与解释】

1. A 公司 2016 年自由现金流量 = 273 000 + 105 000 - 60 000 - 100 000 = 218 000(万元)(2 分)

2. A 公司 2016 年末价值的现值 = $218\,000 \times (1+5\%) / (13\% - 5\%) \times 0.54 = 1\,545\,075$ (万元)(2 分)或:2016 年年末价值 = $218\,000 \times (1+5\%) / (13\% - 5\%) = 2\,861\,250$ (万元)(1 分)

2016 年年末价值的现值 = $2\,861\,250 \times 0.54 = 1\,545\,075$ (万元)(1 分)

3. A 公司的估值金额 = $355\,640 + 1\,545\,075 = 1\,900\,715$ (万元)(2 分)

4. B 公司拟转让的 20 000 万股股份的价值 = $1\,900\,715 \times 20\,000 / 100\,000 = 380\,143$ (万元)(2 分)

$400\,000 > 380\,143$ (1 分)。故 B 公司拟转让的 20 000 万股股份定价合理(1 分)。或: B 公司每股价值 = $1\,900\,715 / 100\,000 = 19.01$ (元/股)[或: 19 元/股](1 分) B 公司每股转让定价 = $400\,000 / 20\,000 = 20$ (元/股)(1 分)。 $20 > 19.01$ [或: 19](1 分)。故 B 公司拟转让的 20 000 万股股份定价合理(1 分)。

或: B 公司每股价值 = $1\,900\,715 / 100\,000 = 19$ (元/股)[或: 19.01 元/股](1 分)。B 公司拟转让股份价值 = $20\,000 \times 19 = 380\,000$ (万元)[或: B 公司拟转让股份价值 = $20\,000 \times 19.01 = 380\,200$ (万元)](1 分)。 $400\,000 > 380\,000$ [或: 380 200](1 分)。故 B 公司拟转让的 20 000 万股股份定价合理。(1 分)

或: B 公司拟转让的 20 000 万股股份的价值 = $1\,900\,715 \times 20\,000 / 100\,000 = 380\,143$ (万元)(2 分)。B 公司股份转让定价高于估值 19 857 万元(1 分)。故 B 公司拟转让的 20 000 万股股份定价合理(1 分)。

评分说明:回答“B 公司股份转让定价合理”,而无计算过程的,得 1 分。

案例分析题五(本题 10 分)

甲单位为一中央级事业单位,执行《事业单位会计制度》,未实行内部成本核算。2012 年 7 月,甲单位审计处对该单位 2012 年上半年资产管理及会计核算工作进行了检查,并组织召开了由财务处、资产管理处机关人员参加的工作会议,就检查中关键的如下事项进行沟通。

(1)2012 年 1 月,甲单位经领导班子研究决定,将利用率不高的重点实验室与乙科研单位共享使用,甲单位据此与乙单位签订协议,约定按照使用时间向乙单位收取使用费,每半年收取一次。6 月,甲单位收到乙单位支付的 2012 年上半年实验室使用费 220 万元,作为其他收入处理。财务处刘某解释,事业单位出租固定资产取得的收入应当留归本单位,纳入单位预算,统一核算、统一管理。

(2)2012 年 2 月,甲单位经领导班子研究决定,对外转让

一项股权投资(该投资系以单位房屋出资取得),该项股权投资账面成本为 520 万元(未达到资产处置规定限额),转让价款为 600 万元。财务处将取得的转让价款 600 万元作为单位自有资金处理,财务处李某解释,取得该项股权投资所出资的房屋是用单位非财政资金建造的,因此转让投资取得的价款应当留归本单位使用。

(3)2012 年 3 月,甲单位由于一辆公车发生交通事故报废,收到保险公司根据保险合同赔付的车损款 20 万元,财务处将这笔款项作计入修购基金处理,财务处李某解释,保险公司赔付的车损款可以用于本单位固定资产的购置和修理,应计入修购基金。

(4)2012 年 4 月,经有关部门批准,甲单位将所属出版社(事业单位)转制为本单位所属全资企业。评估基准日,出版社净资产的账面价值为 23 000 万元,评估机构对出版社净资产的评估价值为 35 000 万元,财务处按照出版社净资产账面价值确认甲单位对外投资成本,财务处王某解释,事业单位核算对外投资应当采用成本法,所以按照出版社净资产账面价值确认投资成本。

(5)2012 年 6 月,甲单位购买一项用于科研活动的专利权并投入使用,财务处将该专利权确认为无形资产,同时将其账面价值一次性摊销,摊销后该专利权价值未在甲单位资产负债表中得以反映。财务处刘某解释,不实行内部成本核算的事业单位,应当在无形资产入账后,将其账面价值一次性摊销。

要求:

根据事业单位国有资产管理、事业单位会计制度等国家有关规定,对事项(1)、(2),逐项指出其中的不当之处,并分别说明正确的处理;对事项(3)至(5),逐项判断甲单位的处理是否正确,如不正确,分别说明理由。

【分析与解释】

1. 事项(1)中不当之处:甲单位经单位领导班子决定即出租重点实验室。(0.5 分)

正确处理:甲单位出租国有资产,应当报经主管部门审核同意(0.5 分)后报同级财政部门审批(0.5 分)。

2. 事项(2)中不当之处:

①甲单位经单位领导班子决定即转让股权投资。(0.5 分)

正确处理:甲单位处置规定限额以下的国有资产,应当报经主管部门审批(0.5 分),并报同级财政部门备案(0.5 分)。

②甲单位将转让投资所得价款全部留归本单位。(0.5 分)

正确处理:甲单位应将股权投资转让款中投资成本收回部分[或:520 万元]上缴国库。(2 分)或:甲单位应将股权投资转让款中的投资收益部分[或:80 万元]留归本单位使用。(2 分)

评分说明:回答“甲单位取得的股权转让投资款应实行收支两条线或上缴财政”的,得 1 分。

3. 事项(3)的处理不正确。(0.5 分)理由:保险理赔收入属于国有资产处置收入,应当实行“收支两条线”管理[或:应当上缴财政]。(1.5 分)

4. 事项(4)的处理不正确。(0.5 分)理由:甲单位应按照出版社净资产评估价值[或:35 000 万元]确认对外投资成本。(1.5 分)

5. 事项(5)的处理正确。(0.5 分)

【点评】

本题考核了事业单位国有资产管理和会计处理,出题思路和以前一致,但个别地方难度较大。

案例分析题六(本题 10 分)

A 公司和 B 公司均为境内非国有控股上市公司,A 公司主要从事新环保技术开发,股本总数为 5 000 万股,B 公司主要从事原油、天然气勘探,股本总数为 7 000 万股。2012 年 7 月,A 公司、B 公司分别经股东大会批准,实行股权激励制度,其中 A 公司采用股票期权方式,B 公司采用业绩股票方式。

有关的资料如下:(1)A 公司、B 公司的激励对象均包括公司所有董事、监事、高级管理人员以及核心技术人员。

(2)为加大激励力度,A 公司、B 公司本次全部有效的股权激励计划所涉及的股票数量分别为 600 万股、650 万股。

(3)考虑到近期股票市场低迷,A 公司、B 公司的股价均较低,价值被低估,拟全部以回购股份作为股权激励的股票来源。

(4)A 公司 2011 年度财务会计报告被注册会计师出具了保留意见的审计报告,符合实行股权激励计划的条件。

(5)A 公司明确了与股权激励相关的会计政策,对于权益结算的股份支付,在等待期内的每个资产负债表日,以可行权权益工具数量的最佳估计为基础,按照权益工具在资产负债表日的公允价值,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入负债。

假定不考虑其他因素。

要求:

逐项判断资料(1)至(5)项是否存在不当之处,对存在不当之处的,分别指出不当之处,并逐项说明理由。

【分析与解释】

1. 资料(1)存在不当之处。(0.5 分)不当之处:A 公司、B 公司的激励对象包括公司所有董事、监事。(0.5 分)

理由:根据证券监管部门的规定,股权激励计划的激励对象不应包括独立董事(1 分),上市公司监事不得成为股权激励对象(1 分)。

2. 资料(2)存在不当之处。(0.5 分)不当之处:A 公司本次全部有效的股权激励计划所涉及的股票数量为 600 万股。(0.5 分)

理由:根据证券监管部门的规定,对于一般上市公司,全部有效的股权激励计划所涉及的标的股权总量累计不得超过股本总额的 10%(0.5 分),而 A 公司股权激励计划所涉及的股票数量占总股本的 12%(0.5 分)。

3. 资料(3)存在不当之处。(0.5 分)不当之处:拟全部以回购股份作为股权激励的股票来源。(0.5 分)

理由:根据证券监管部门的规定,上市公司可以回购不超过公司已发行股份总额的 5%用于激励公司员工。(1 分)

4. 资料(4)无不当之处。(0.5 分)

5. 资料(5)存在不当之处。(0.5 分)不当之处:按照权益工具在资产负债表日的公允价值,将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用,同时计入负债。(0.5 分)

理由:对于权益结算的股份支付,在等待期内的每个资产负债表日,以可行权权益工具数量的最佳估计为基础,按照权益工具在授予日的公允价值(0.5 分),将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用(0.5 分),同时计入资本公积(0.5 分)。

案例分析题七(本题 10 分)

甲集团为国有大型钢铁企业,近年来,国内钢铁行业产能过剩,国际铁矿石价格居高不下,产品市场价格不断下跌,企业经济效益持续下滑。

(1)为充分利用期货市场管理产品价格风险,甲集团决定开展套期保值业务,由总经理主持专题办公会进行部署,有关决议如下:

①开展套期保值业务应以效益最大化为目标。为应对当前螺纹钢市场价格不断下跌的不利形势,要求有关部门准确研判宏观经济形势,科学把握期货市场行情,利用期货市场开展套期保值业务,务求经济效益最大化。

②集团总会计师全权负责套期保值业务。鉴于集团总会计师负责会计核算、财务管理等相关工作,为减少协调工作量、提高工作效率,授权集团总会计师全权负责套期保值的决策及组织实施。

③集团风险管理部门应加快制度建设。套期保值业务相关风险较大,应当建立健全涉及前台、中台、后台等管理制度,制定涉及止损警示及处理等应急预案,以有效应对市场价格出现对套期保值头寸的不利变化。

④开展套期保值业务要勇于创新,集团发展得益于创新,开展套期保值也要努力创新。集团开展套期保值业务时,买卖期货合约的规模可以根据具体情况,扩大到现货市场所买卖的被套期保值商品数量的 2 至 3 倍。

⑤套期保值业务要遵循企业会计准则进行处理,要结合公司开展套期保值业务的具体情况,将套期保值业务均作为公允价值套期,并在符合企业会计准则规定条件的基础上,采用相应的公允价值套期保值会计方法进行处理。

(2)按照上述决议,甲集团开展了如下套期保值业务:

2012 年 3 月 23 日,螺纹钢现货市场价格为 4 650 元/吨,期货市场价格为 4 620 元/吨,为防范螺纹钢价格持续下跌给集团带来重大损失,甲集团在期货市场卖出期限为 3 个月的期货合约 100 000 吨作为套期保值工具,对现货螺纹钢 100 000 吨进行套期保值。6 月 20 日,螺纹钢现货市场价格为 4 570 元/吨,期货市场价格为 4 550 元/吨。当日,甲集团在现货市场卖出螺纹钢 100 000 吨,同时在期货市场买入 100 000 吨螺纹钢合约平仓。

假定不考虑其他因素。

要求:

1. 根据资料(1),逐项判断甲集团①至⑤项决议是否存在不当之处;对存在不当之处的,分别指出不当之处,并逐项说明理由。

2. 根据资料(2),计算甲集团开展套期保值业务在现货和期货两个市场盈亏相抵后的净值(不考虑手续费等交易成本,要求列出计算过程)。

【分析与解释】

1. 决议①存在不当之处。(0.5 分)不当之处:开展套期保值业务应以效益最大化为目标。(0.5 分)

理由:企业开展套期保值的目的是利用期货市场规避现货价格风险(0.5 分),套期保值方案设计及管理要遵循风险可控原则(1 分)。

决议②存在不当之处。(0.5 分)不当之处:集团总会计师全权负责套期保值业务。(0.5 分)

理由:套期保值业务中重大决策应实行集体决策或联签制度。(0.5分)

决议③无不当之处。(0.5分)

决议④存在不当之处。(0.5分)不当之处:买卖期货合约的规模可以扩大到现货市场所买卖的被套期保值商品数量的2至3倍。(0.5分)

理由:开展套期保值业务所遵循的原则之一就是“数量相等或相当”,即在做套期保值交易时,买卖期货合约的规模必须与套期保值者在现货市场所买卖商品或资产的规模相等或相当。(1分)

决议⑤存在不当之处。(0.5分)不当之处:应将套期保值业务作为公允价值套期。(0.5分)

理由:套期保值业务按照业务性质可以划分为三类:公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期,应根据不同情况采用不同的会计处理方法。(1分)

评分说明:公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期三类回答不完整的,不得分。

2. 现货市场损失=(4 570-4 650)×100 000=-8 000 000(元)。(0.5分)

期货市场盈利=(4 620-4 550)×100 000=7 000 000(元)。(0.5分)

净值=-8 000 000+7 000 000=-1 000 000(元)。(0.5分)

评分说明:本题计算结果不考虑正负号,只要数据正确即得相应分值。三步并作一步计算且结果正确的,得1.5分。

【点评】

本题考核套期保值的概念、分类、原则和会计处理,对比以前年度试题,增加了套期保值效果的分析,但难度不大。

案例分析题八(本题20分。本题为选答题,在案例分析题八、案例分析题九中应选一题作答)

甲公司是一家在境内、外上市的综合性国际能源公司,该公司在致力于内涵式发展的同时,也高度重视企业并购以实现跨越式发展,以下是该公司近年来的一些并购资料。

(1)2011年9月30日,甲公司与其母公司乙集团签订协议,以100 000万元购入乙集团下属全资子公司A公司50%的有表决权股份。收购完成后,A公司董事会进行重组。7名董事中4名由甲公司委派,A公司所有生产经营和财务管理重大决策须由半数以上董事表决通过,9月30日,A公司的净资产账面价值为160 000万元,可辨认净资产公允价值为180 000万元。

10月1日,甲公司向乙集团支付了100 000万元。10月31日,甲公司办理完毕股权转让手续并拥有实质控制权。A公司当日的净资产账面价值为170 000万元,可辨认净资产公允价值为190 000万元,此外,甲公司为本次收购发生审计、法律服务、咨询等费用1 000万元。

(2)2011年6月30日,甲公司决定进军银行业。其战略目的是依托油气主业,进行产融结合,实现更好发展。2011年11月1日,甲公司签订协议以160 000万元的对价购入与其无关联关系的B银行90%的有表决权股份。2011年11月30日,甲公司支付价款并取得实质控制权,B银行当日净资产账面价值为180 000万元,可辨认净资产公允价值为190 000万元。

并购完成后,甲公司对B银行进行了一系列整合:①要求B银行将服务重点转向与石油业务链相关的业务,支持油气主业发展;②要求B银行对其业务进行调整、优化,使经营效率更高、运行效果更好;③要求B银行更加重视风险管理,按照银监会有关要求完善制度、规范运作;④要求B银行按照发展目标和业务变化,调整其部门设置和人事安排,以与甲公司有关机构设置相协同;⑤要求B银行努力吸收甲公司长期所形成的良好企业文化,以此来促进银行管理,以上整合收到了很好的效果。

(3)2012年上半年,欧债危机继续蔓延扩大,世界经济复苏乏力,我国经济也面临较大的下行压力,受此影响,我国成品油销量增速放缓,C公司是一家与甲公司无关联关系的成品油销售公司,拥有较好的营销网络,但受市场形势影响上半年经营业绩不佳,经多次协商,甲公司于2012年6月30日以12 000万元取得了C公司70%的有表决权股份,能够实施控制。C公司当日可辨认净资产公允价值为15 000万元。8月31日,甲公司又以4 000万元取得了C公司20%的有表决权股份。C公司自6月30日始持续计算的可辨认净资产公允价值为18 000万元。

假定不考虑其他因素。

要求:

1. 根据资料(1),指出甲公司购入A公司股份是否属于企业合并,并简要说明理由;如果属于企业合并,指出属于同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,并简要说明理由,同时指出合并日(或购买日)。

2. 根据资料(1),计算甲公司在合并日(或购买日)应确定的长期股权投资金额,简要说明支付的价款与长期股权投资金额之间差额的会计处理方法,简要说明甲公司支付的审计、法律服务、咨询等费用的会计处理方法。

3. 根据资料(2),指出该项合并属于同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,并简要说明理由;计算甲公司合并成本与确认的可辨认净资产公允价值份额之间的差额,并简要说明该差额的会计处理方法。

4. 根据资料(2),指出该项合并属于横向合并、纵向合并还是混合合并,简要说明理由,并根据①至⑤指出合并后进行了哪些类型的整合。

5. 根据资料(3),指出甲公司购入C公司20%股份是否构成企业合并,并简要说明理由,计算甲公司购入C公司20%股份后,甲公司个别报表上的长期股权投资金额,以及在甲公司合并报表上应该列示的商誉金额。

6. 根据资料(3),计算甲公司购入C公司20%股份支付的价款与其应享有C公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额之间的差额,并简要说明该差额的会计处理方法。

【分析与解释】

1. 甲公司购入A公司股份属于企业合并。(0.5分)理由:收购完成后,甲公司在A公司董事会中拥有半数以上董事,A公司所有生产经营和财务管理重大决策须由半数以上董事表决通过,甲公司拥有实质控制权。(1分)

该收购属于同一控制下的企业合并。(0.5分)理由:甲公司及A公司在合并前后均受乙集团最终控制。(0.5分)

合并日为10月31日。(0.5分)

2. 甲公司在合并日应确定的长期股权投资金额为: $170\,000 \times 50\% = 85\,000$ (万元)。(0.5分)

支付的价款 100 000 万元与长期股权投资金额 85 000 万元之间差额 15 000 万元(0.5分),首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价)(0.5分),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的(0.5分),应冲减留存收益(1分)。

甲公司支付的审计、法律服务、咨询等费用 1 000 万元,应于发生时费用化计入当期损益[或:将 1 000 万元管理费用]。(0.5分)

3. 该项合并属于非同一控制下的企业合并。(0.5分)理由:甲公司及 B 银行在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制。(0.5分)

合并成本与确认的可辨认净资产公允价值份额之间差额为: $160\,000 - 190\,000 \times 90\% = -11\,000$ (万元)。(1分)

该差额列入甲公司合并利润表当期损益[或:列入合并利润表当期的营业外收入]。(2分)

4. 该类合并属于混合合并。(0.5分)理由:参与合并的双方既非竞争对手又非现实中或潜在的客户或供应商。(0.5分)

合并后进行了战略整合(0.5分)、业务整合(0.5分)、制度整合(0.5分)、组织人事整合(0.5分)和企业文化整合(0.5分)。

5. 甲公司购入 C 公司 20% 的股份不构成企业合并。(0.5分)理由:甲公司于 6 月 30 日取得 C 公司 70% 的有表决权股份,能够对 C 公司实施控制,构成企业合并,再次购入 C 公司 20% 的有表决权股份,属于从少数股东处购买股份的业务。(1分)

甲公司购入 C 公司 20% 股份后,甲公司个别报表上的长期股权投资金额为: $12\,000 + 4\,000 = 16\,000$ (万元)。(1分)

在甲公司合并报表上应该列示的商誉金额为: $12\,000 - 15\,000 \times 70\% = 1\,500$ (万元)。(1分)

6. 甲公司购入 C 公司 20% 股份支付的价款与其应享有 C 公司自购买日始持续计算的可辨认净资产公允价值份额之间的差额为: $4\,000 - 18\,000 \times 20\% = 400$ (万元)。(1分)

该差额在甲公司合并报表中,应当调整资本公积(0.5分),资本公积的余额不足冲减的,调整留存收益(1分)。

案例分析题九(本题 20 分,本题为选答题,在案例分析题八、案例分析题九中应选一题作答)

某省级行政事业单位按照省级财政部门要求,参照执行中央级行政事业单位国有资产管理、部门预算管理等相关规定,并已实行国库集中支付制度。该省农业厅有甲、乙、丙等下属事业单位。2012 年 7 月,该省农业厅财务处负责人组织有关人员召开工作会议,对下列事项进行研究。

1. 关于对下属单位的管理事项:

(1)省政府决定自 2012 年 7 月 1 日起调整提高公务员津贴标准,省属事业单位参照执行。本厅所属各事业单位按照规定标准提出增加人员经费基本支出预算共计 4 500 万元的申请。会议建议审核同意并报省财政厅。

(2)甲单位由于 2012 年上半年取得的事业收入超出预算较多,申请根据实际超收收入调整增加 2012 年下半年日常公用经费基本支出预算中的出国考察费,会议建议审核同意并报省财政厅。

(3)对乙单位 2012 年上半年预算执行情况进行检查发现,该单位由于人员经费不足,将单位财政基本支出结转资金中

日常公用经费结转用于发放规定标准的补贴。

(4)对乙单位 2012 年上半年会计核算工作进行检查发现,截至 2012 年 6 月 30 日,该单位事业基金账户金额中仍包括实行国库集中支付制度以后结存的财政拨款资金。

(5)对乙单位 2012 年上半年会计核算工作进行检查发现,该单位将农业厅对本单位上年财政直接支付结余资金调剂转出的金额,作为增加事业支出和减少财政应返还额度处理。

(6)对丙单位 2012 年上半年会计核算工作进行检查发现,该单位与所属独立核算培训中心签订的协议约定:培训中心每年向丙单位上交管理费 200 万元;丙单位在培训中心发生的会议费用,直接冲抵管理费,双方按冲抵后净额每半年结算一次。2012 年上半年,丙单位在培训中心发生会议费共计 56 万元,冲抵上半年管理费后,丙单位于 6 月 30 日收到培训中心支付的管理费净额 44 万元,丙单位据此增加银行存款和附属单位缴款各 44 万元。

2. 关于农业厅本级的事项:

(7)2012 年 6 月,收到 2012 年上半年办公楼闲置楼层出租租金款 120 万元,财务处王某将收到的租金款作为其他收入处理。

(8)财务处李某等编制的 2013 年度农业厅本级“一上”预算草案中,将支付给职工的住房提租补贴,按照政府支出功能分类科目列入“农林水事务”类,按照政府支出经济分类科目列入“对个人和家庭的补助”类。

(9)2011 年 12 月,通过实施政府公开招标采购(不属于集中采购目录范围),向 A 供应商购买了一批专用设备,合计价款 1 450 万元。2012 年 6 月,需要为 2011 年 12 月所购的设备添购专门配套设施,经批复的采购预算为 350 万元。会议建议继续向 A 供应商添购该批设备。

(10)2012 年 6 月,在资产清查过程中,查出账外设备一台。会议建议财务处李某按照该设备重置成本 60 万元暂时入账,并于会后报请省财政厅批复。

要求:

根据部门预算管理、行政事业单位国有资产管理、事业单位会计制度、政府采购等国家有关规定,进行如下分析、判断:

1. 逐项判断事项(1)、(2)的建议是否正确;如不正确,分别说明理由。

2. 逐项判断省农业厅下属事业单位对事项(3)至(6)的做法或处理是否正确。对事项(3)、(4),如不正确,分别说明理由;对事项(5)、(6),如不正确,分别说明正确的处理。

3. 逐项判断事项(7)至(10)的处理或建议是否正确[对事项(8)中的政府支出功能分类科目和政府支出的经济分类科目,须分别做出判断];如不正确,分别说明理由。

【分析与解释】

1. 事项(1)的建议正确。(0.5分)

事项(2)的建议不正确。(0.5分)理由:在预算执行过程中发生的非财政补助收入超收部分原则上不再安排当年的基本支出。(2分)

2. 事项(3)的做法不正确。(0.5分)理由:财政基本支出结转资金中日常公用经费结转和人员经费结转之间不得挪用。(1.5分)

事项(4)的做法不正确。(0.5分)理由:对事业单位在实行国库集中支付制度改革后已转入“事业基金”科目但尚未使用

国家税务总局公告 2013年第19号

非居民企业派遣人员 在中国境内提供劳务征收 企业所得税有关问题的公告

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、中国政府对外签署的避免双重征税协定(含与香港、澳门特别行政区签署的税收安排,以下统称税收协定)以及《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定及议定书条文解释〉的通知》(国税发[2010]75号)等规定,现就非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题公告如下:

一、非居民企业(以下统称“派遣企业”)派遣人员在中国境内提供劳务,如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险,通常考核评估被派遣人员的工作业绩,应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务;如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业,且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性,该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构。

在做出上述判断时,应结合下列因素予以确定:

(一)接收劳务的境内企业(以下统称“接收企业”)向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项;

(二)接收企业向派遣企业支付的款项金额超出派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用;

(三)派遣企业并未将接收企业支付的相关费用全部发放给被派遣人员,而是保留了一定数额的款项;

(四)派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税;

(五)派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

的财政拨款资金,应在分析后转入财政拨款结转和财政拨款结余。(1.5分)

事项(5)的处理不正确。(0.5分)正确处理:乙单位应当作为减少财政拨款结余和财政应返还额度处理。(1.5分)

事项(6)的处理不正确。(0.5分)正确处理:丙单位应增加“银行存款”44万元(0.5分)、“事业支出”56万元(1分),增加“附属单位缴款”100万元。(1分)或:借:银行存款 44万元(0.5分),事业支出 56万元(1分);贷:附属单位缴款 100万元(1分)

评分说明:回答“丙单位发生的会议费不应直接冲抵管理费”,或回答“丙单位对所属单位上缴的管理费及本单位的会议费应当分别进行会计处理”的,得1.5分。

3. 事项(7)的处理不正确。(0.5分)理由:行政单位国有资产出租收入应当实行“收支两条线”管理[或:应当上缴财政]。(1.5分)

事项(8)中政府支出功能分类不正确。(0.5分)理由:按照2012年政府支出功能分类科目,发放的职工住房提租补贴应

二、如果派遣企业仅为在接收企业行使股东权利、保障其合法权益而派遣人员在中国境内提供劳务的,包括被派遣人员为派遣企业提供对接收企业投资的有关建议、代表派遣企业参加接收企业股东大会或董事会议等活动,均不因该活动在接收企业营业场所进行而认定为派遣企业在中国境内设立机构、场所或常设机构。

三、符合第一条规定的派遣企业和接收企业应按照《非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法》(国家税务总局令第19号)规定办理税务登记和备案、税款申报及其他涉税事宜。

四、符合第一条规定的派遣企业应依法准确计算其取得的所得并据实申报缴纳企业所得税;不能如实申报的,税务机关有权按照相关规定核定其应纳税所得额。

五、主管税务机关应加强对派遣行为的税收管理,重点审核下列与派遣行为有关的资料,以及派遣安排的经济实质和执行情况,确定非居民企业所得税纳税义务:

(一)派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议或约定;

(二)派遣企业或接收企业对被派遣人员的管理规定,包括被派遣人员的工作职责、工作内容、工作考核、风险承担等方面的具体规定;

(三)接收企业向派遣企业支付款项及相关账务处理情况,被派遣人员个人所得税申报缴纳资料;

(四)接收企业是否存在通过抵消交易、放弃债权、关联交易或其他形式隐蔽性支付与派遣行为相关费用的情形。

六、主管税务机关根据企业所得税法及本公告规定确定派遣企业纳税义务时,应与被派遣人员提供劳务涉及的个人所得税、营业税的主管税务机关加强协调沟通,交换被派遣人员提供劳务的相关信息,确保税收政策的准确执行。

七、各地在执行本公告规定对非居民企业派遣人员提供劳务进行税务处理时,应严格按照有关规定为派遣企业或接收企业及时办理对外支付相关手续。

八、本公告自2013年6月1日起施行。本公告施行前发生但未作税务处理的事项,依据本公告执行。

(2013年4月19日印发)

当列入“住房保障支出”类。(1.5分)

事项(8)中政府支出经济分类正确。(0.5分)

评分说明:事项(8)中,不区别功能分类和经济分类,笼统回答“不正确”或“正确”的,不得判断分值。

事项(9)的建议不正确。(0.5分)理由:该项目添购金额超出前一合同采购金额的10%(1分),不符合采用单一来源采购方式的规定。(1.5分)

事项(10)的建议正确。(0.5分)

【点评】

本题考核部门预算管理、行政事业单位国有资产管理、政府采购、事业单位会计处理,除个别地方略有超出考试大纲面文章而有难度外,出题思路基本与以前年度一样。

本期试题解析由北大东奥提供

东奥会计在线: <http://www.dongao.com>