# 2009年《高级会计实务》模拟试题

首都经济贸易大学会计学院 李 刚 韩文连

#### 【案例分析题一】

2008年4月,市财税部门对红星家具公司进行例行检查中发现.红星家具公司3月份发生以下事项:

- (1)会计王某休产假,公司一时找不到合适人选,决定由 出纳李某兼任王某的收入、费用账目的登记工作。
- (2)处理生产家具剩余的边角余料,取得收入(含增值税) 1170元。公司授意出纳李某将该笔收入在公司会计账册之外 另行登记保管。
- (3)发生一笔销售退回业务,扣减当月销项税额1700万元。据查,该销售退回的家具系2月7日销售的,当日向购买方开具的增值税专用发票上注明的税金为1700万元;3月5日,因该批家具质量问题,对方全部退货;4月6日,收到购买方退还的该笔销售退回家具的增值税专用发票。
- (4)将生产的电脑桌200张作为职工福利发给职工,没有进行相关缴纳增值税的账务处理。该电脑桌销售单价(含增值税)为117元。
- (5)从库房领出外购木材一批用于新建公司办公楼,价款(不含增值税)为1500万元,负担的增值税进项税额为255万元,该进项税额已在3月份计算应缴纳增值税时从销项税额中抵扣。已知,红星家具公司为增值税一般纳税人,适用增值税税率为17%。
- (9)补办投资审批手续,并确认投资300万元,减少银行存款300万元。

(10)将账外资产登记入账。会计处理为:借:固定资产——住宅楼3 500万元;贷:固定资产——办公楼3 500万元。借:银行存款50万元;贷:其他收入50万元。

## 要求:

假如你是甲单位的总会计师。请分析、判断财务处提交的 整改方案中的各项整改措施是否正确或完整;对于不正确或 不完整的,请提出正确或完整的整改措施。

#### 【公安】

- **1.** 整改方案(1)不完整。完整的整改措施为:立即停止收费,同时将已收取的注册登记费35万元上交财政。
- **2.** 整改方案(2)不正确。正确的整改措施为:将以前年度 收取的技术服务费和咨询费107万元,从其他应付款转入事业 基金。
- 3. 整改方案(3)不完整。完整的整改措施为:对虚列的事业支出37万元进行调账,与财政补助收入进行对冲,同时对套取的财政资金原渠道退还。
  - 4. 整改方案(4)正确。
  - 5. 整改方案(5)不完整。完整的整改措施为:将专项支出

要求:根据上述情况,回答下列问题:

- (1)红星家具公司让出纳李某兼任王某的收入、费用账目登记工作是否符合我国《会计法》的规定?简要说明理由。
- (2)红星家具公司对处理边角余料的收入在公司会计账 册之外另行登记保管的做法是否符合我国《公司法》的规定? 如不符合,根据我国《公司法》的规定,红星家具公司应当承担 什么法律责任?
- (3)红星家具公司3月份扣减销项税额1 700万元是否符合我国税法的规定°简要说明理由。
- (4)红星家具公司将生产的200张电脑桌作为职工福利发给职工是否应当缴纳增值税?简要说明理由。
- (5)红星家具公司将外购木材用于新建公司办公楼,其进项税额在3月份从销项税额中抵扣的做法是否符合我国税法的规定?简要说明理由。
- (6)红星家具公司是否要补缴3月份的增值税?如果需要补缴,应补缴多少?

## 【分析与提示】

- 1. 红星家具公司让出纳李某兼任王某的收入、费用账目登记工作不符合我国《会计法》的规定。我国《会计法》规定,出纳人员不得兼任收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。
- 2. 红星家具公司对处理边角余料的收入在公司会计账册之外另行登记保管的做法不符合我国《会计法》的规定。根据我国《会计法》的规定,公司违反规定,在法定的会计账册以外另立会计账册的,责令改正,处以1万元以上10万元以下的罚款。构成犯罪的,依法追究刑事责任。
- 3. 红星家具公司3月份扣减销项税额1700万元不符合我国税法的规定。根据《增值税专用发票使用规定》的规定,纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后,如发生退货,销售方在未收到购买方退还的增值税专用发票前,不得扣减当期销项税额。该公司3月份没收到购买方退还的增值税专用发票,不能在3月份扣减销售退回的销项税额。

69万元调整到事业支出,同时从银行存款户划转69万元到专项存款户。

- 6. 整改方案(6)正确。
- 7. 整改方案(7)不完整。完整的整改措施为:将挪用的 150万元从基建存款户追回,同时冲减事业支出150万元。
- 8. 整改方案(8)不正确。正确的整改措施为:项目结余资金按规定应上交的,应当从其他应付款转入应交预算款;按规定留归单位使用的,从其他应付款转入当期事业结余。
- 9. 整改方案(9)不完整。完整的整改措施为:①按规定补办投资审批手续。②将挂在往来账中的"数据库"转让收入转入事业基金(一般基金),增加事业基金(一般基金),减少其他应付款。③确认原来挂在往来账中的投资,减少其他应收款。同时,相应减少事业基金(一般基金),增加事业基金(投资基金)。
- 10. 整改方案(10)不完整。完整的整改措施为:①向有关部门补办资产产权登记、转换和出租手续。②借:固定资产——办公楼3 500万元;贷:固定基金3 500万元。借:固定资产——住宅楼3 500万元;贷:固定资产——办公楼3 500万元。③对于取得的租金收入,借:银行存款50万元,贷:其他收入50万元。〇

- 4. 红星公司将生产的200张电脑桌作为职工福利发给职工,应当缴纳增值税。根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费的,应视同销售货物缴纳增值税。
- 5. 红星公司将外购木材用于新建公司办公楼,其进项税额从3月份销项税额中抵扣的做法不符合税法的规定。根据《增值税暂行条例》的规定,用于非应税项目的购进货物的进项税额不得从销项税额中抵扣。非应税项目包括固定资产在建工程,新建建筑物等。
- **6.** 红星公司应补缴3月份增值税。应补缴的增值税税额 为5 525元。

#### 【案例分析题二】

Y集团股份有限公司建立内部会计控制,主要是为了达到以下基本目标:①规范公司会计行为,保证会计资料真实、完整,提高会计信息质量。②堵塞漏洞、消除隐患,防止并及时发现、纠正错误及舞弊行为,保护公司资产的安全、完整。③确保国家有关法律法规和公司内部规章制度的贯彻执行。财务负责人对内部会计控制的建立健全及有效实施负责。公司内部会计控制的建立遵循了以下原则;

- 1. 内部会计控制符合国家有关法律法规和财政部发布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》的规定,以及公司的实际情况。
- **2.** 内部会计控制约束公司财务部的所有人员,部门内任何个人都不得拥有超越内部会计控制的权力。
- 3. 内部会计控制应当涵盖财务部的各项经济业务及相关岗位,并应针对业务处理过程中的关键控制点,落实到决策、执行、监督、反馈等各个环节。
- 4. 内部会计控制应当保证公司内部涉及会计工作的机构、岗位的合理设置及其职责权限的合理划分,坚持不相容的职务相互分离,确保不同机构和岗位之间权责分明,相互制约、相互监督。
- **5.** 内部会计控制遵循成本效益原则,以合理的控制成本 达到最佳的控制效果。
  - 6. 内部会计控制制度每两年进行一次修订和完善。

2008年度,该公司对内部会计控制制度设计和执行的有效性进行了自我评估,主要执行情况如下:

- 1. 公司已按国家有关规定制定了会计核算制度和财务管理制度,并明确规定了会计凭证、会计账簿和会计报告的处理程序。在具体执行中,公司所属各子公司执行统一的财务管理制度工作仍有待于进一步加强。
- 2. 公司已对货币资金的收支和保管业务建立了较严格的授权批准程序,办理货币资金业务的不相容岗位已作分离,相关机构和人员存在相互制约关系。对于预算内的财务开支,除经财务部审核外,5万元以下的由各部门负责人审批,5万元以上10万元以下的由分管财务的副总裁审批,10万元以上50万元以下的由总裁审批,50万元以上的由公司领导集体审批;未列入预算的其他财务开支均由总裁审批。
- 3. 公司在筹资业务方面,能较合理地确定筹资规模和筹资结构,选择恰当的筹资方式,较严格地控制财务风险,降低资金成本。公司财务部负责拟订筹资方案,由总裁进行筹资决策。
  - 4. 公司已较合理地设置了负责采购和付款业务的机构

和岗位,明确了存货的请购、审批、采购、验收程序。采购货款的支付需在相关手续齐备后才能办理,大额款项的支付必须经批准同意。实际执行中,部分采购业务未签订采购合同,采购定单也未能连续编号,以及对部分料到单未到的材料的价格平时未能及时地进行暂估,在年末时才予以暂估。公司对采购与付款业务建立了严格的授权批准制度,明确了审批人对采购与付款业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关控制措施,以及经办人办理采购与付款业务的职责范围和工作要求。审批人应当根据采购与付款业务授权批准制度的规定,在授权范围内进行审批,不得超越审批权限。经办人应当在职责范围内,按照审批人的批准意见办理采购与付款业务。对于审批人超越授权范围审批的采购与付款业务,经办人员有权拒绝办理,并及时向审批人的上级授权部门报告。对于重要的和技术性较强的采购业务,由公司总裁作出决策。

- 5. 公司在销售与收款业务方面,按市场营销管理制度要求,制定了可行的销售政策,为了增强销售的灵活性,授予销售业务人员比较大的折扣政策、付款政策等方面的权限。为了提高效率,销售业务人员可以单独与客户进行谈判;重要的特殊销售业务,由总裁作出决策;建立了国外应收款风险控制制度。公司制定了完善业务管理系统的规定,规范了内外销合同、利润分析单及装运单的制作、签订、审批、留存程序,明确了收汇风险小组及财务部的职责。公司根据实际情况将年初确定的营销指标进行分解,下达给各相关营销机构和人员,并确定销售利润指标和货款回笼的相关要求,考核营销费用指标。
- 6. 在对外投资方面,公司为严格控制投资风险,按公司章程的有关规定,建立了相应的投资管理制度,并按投资额的大小确定投资决策权的行使,针对投资业务的事前、事中、事后工作制定了完备的内部控制制度。公司综合办公室负责对外投资及其处置的可行性研究与评估,包括收集、归档董事会、监事会、股东大会决议及相关文件资料,并建立健全对外投资台账及跟踪、分析投资效益的制度;公司董事会负责对外重大投资及其处置的决策,公司经理负责一般投资及其处置的决策;公司投资部负责对外投资及其处置的执行。
- 7. 公司制定了担保管理制度,明确公司的财务部为担保合同的管理部门,负责公司担保合同的评估、审批、签订、履行、变更、终止和保管工作,同时对担保业务发生后被担保人的经营情况、资金状况进行事后监督。目前公司除了为子公司提供担保外,未对公司外部单位提供担保。
- 8. 公司已建立了预算体系,能够做好预算的各项基础工作。公司财务部作为预算管理部门,负责预算的编制(含预算调整)和考核,公司综合办公室负责预算的审批,各业务部门负责预算的执行。

要求:

指出该公司的内部会计控制存在的缺陷,并说明理由。

## 【分析与提示】

该公司规定财务负责人对内部会计控制的建立健全及有效实施负责,违反了《内部会计控制规范——基本规范(试行)》的规定,应由单位负责人对本单位内部会计控制的建立健全及有效实施负责。

**1.** 该公司内部会计控制的建立所遵循的原则存在如下问题:

- (1)该公司"内部会计控制约束公司财务部的所有人员, 部门内任何个人都不得拥有超越内部会计控制的权力"的规 定不正确,内部会计控制不应当仅约束财务部,而应当约束单 位内部涉及会计工作的所有人员,任何个人都不得拥有超越 内部会计控制的权力。
- (2)该公司"内部会计控制应当涵盖财务部的各项经济业务及相关岗位"的规定不正确,内部会计控制应当涵盖的是单位内部涉及会计工作的各项经济业务及相关岗位。
- (3)该公司"内部会计控制制度每两年进行一次修订和完善"的规定不正确,内部会计控制制度应随着外部环境的变化、单位业务职能的调整和管理要求的提高,不断修订和完 盖
  - 2. 内部会计控制执行中存在的缺陷如下:
- (1) 在货币资金管理方面,"未列入预算的其他财务开支 均由总裁审批"的做法不正确,对于未列入预算的其他财务开 支,必须给总裁设定一定的审批权限,超过权限的,必须由董 事会集体决策。
- (2)在筹资业务方面,"公司财务部负责拟订筹资方案,由总裁进行筹资决策"的做法不正确。公司应当建立筹资方案的集体决策制度。一般筹资方案可由授权的相关部门或人员在职责权限范围内批准;重大筹资方案应当实行集体审议联签。决策过程应有完整的书面记录。
- (3)在材料采购方面,公司应加快原始单据的传递以保证财务信息的及时性;平时对料到单未到的材料的价格也应予以暂估入账,加强对实物的控制。"对于重要的和技术性较强的采购业务,由公司总裁作出决策"存在缺陷,对于重要的和技术性较强的采购业务,应当组织专家进行论证,实行集体决策和审批,防止出现决策失误而造成重大损失。
- (4)公司在销售与收款业务方面,"为了增强销售的灵活性,授予销售业务人员比较大的折扣政策、付款政策等方面的权限"存在缺陷,容易产生销售环节的舞弊。公司应当建立销售定价控制制度,编制价目表,制定折扣政策、付款政策等并予以执行。允许销售业务人员单独与客户进行谈判的做法不够合理。公司在销售合同订立前,应当指定专门人员就销售价格、信用政策、发货及收款方式等具体事项与客户进行谈判。谈判人员至少应有两人以上,并与订立合同的人员相分离。销售谈判的全过程应有完整的书面记录。"重要的特殊销售业务由总裁作出决策"不够合理,对于超过单位既定销售政策和信用政策规定范围的特殊销售业务,公司应当进行集体决策,防止决策失误而造成重大损失。
- (5)在对外投资方面,"公司综合办公室负责对外投资及 其处置的可行性研究与评估"不合理,对外投资及其处置的可 行性研究与评估是两项不相容的职责,应当由两个不同的部 门负责。
- (6)公司制定了担保管理制度,"明确公司的财务部为担保合同的管理部门,负责公司担保合同的评估、审批、签订、履行、变更、终止和保管工作,同时对担保业务发生后被担保人的经营情况、资金状况进行事后监督"不合理,不相容岗位没有相互分离。根据《内部会计控制规范——担保(试行)》第五条的规定,单位应当对担保业务建立严格的岗位责任制,明确相关部门和岗位的职责、权限,确保办理担保业务的不相容岗位相互分离、制约和监督。担保业务不相容岗位至少包括:

- ①担保业务的评估与审批;②担保业务的审批与执行。单位不得由同一部门或个人负责担保业务的全过程。
- (7)"公司财务部作为预算管理部门,负责预算的编制(含预算调整)和考核,公司综合办公室负责预算的审批,各业务部门负责预算的执行"存在严重缺陷。公司股东大会(股东会)或类似最高权力机构(以下统称单位最高权力机构)负责审批单位年度预算方案,而不应由综合办公室进行审批。财务部作为预算管理部门,不是负责预算的编制(调整),而是主要负责制定预算目标和预算政策;制定预算管理的具体措施和办法;组织编制、审议、平衡预算草案并报单位最高权力机构审批;组织下达预算;协调、解决预算编制和执行中的问题;考核预算执行情况,督促完成预算目标。预算的编制是全员参与的过程,内部生产、投资、筹资、物资管理、人力资源、市场营销等职能部门具体负责本部门业务预算的编制、执行、控制、分析等工作,并配合预算管理部门做好公司总预算的综合平衡、控制、分析、考核等工作。

## 【案例分析题三】

2008年2月,某市财政局派出检查组对国有大型企业甲的会计工作进行检查。在检查中了解到以下情况:

- (1)2007年1月,该厂会计人员A脱产学习1个月,会计机构负责人B指定出纳C临时兼管A的会计档案保管工作,未办理会计工作的交接手续。
- (2)2007年2月,会计人员D调离该厂,在会计机构负责人B的监交下,D将自己负责的会计账簿移交给会计人员E,但E在交接过程中因疏忽未发现所接会计资料在合法性、真实性、完整性方面存在的问题。
- (3)2007年4月,会计机构负责人B调离该厂,该厂厂长张 某任命自己的直系亲属F为会计机构负责人,F又任命自己的 直系亲属G在该厂的会计机构中担任出纳,并由G兼管债权债 务账目的登记工作。
- (4)2007年5月,张某根据职工代表大会的建议,解聘了总会计师H,并任命会计人员I担任该厂的总会计师。

要求:

- (1)会计人员A脱产学习1个月,是否需要办理会计工作的交接手续?并说明理由。
- (2)出纳C临时兼管A的会计档案保管工作是否符合规定?并说明理由。
- (3)会计人员D对于所移交的会计资料在合法性、真实性、完整性方面存在的问题,能否以会计资料已移交为由而推脱责任?并说明理由。
- (4)接替人员E因疏忽未发现所接会计资料在合法性、真实性、完整性方面存在的问题,是否负法律责任?并说明理由。
- (5)张某任命自己的直系亲属F为会计机构负责人是否符合规定?并说明理由。
- (6)F任命自己的直系亲属G在该厂的会计机构中担任出纳,并由G兼管债权债务账目的登记工作是否符合规定?并说即用由
- (7)张某解聘总会计师H,并任命会计人员I担任该厂总会计师是否符合规定?并说明理由。

# 【分析与提示】

1. 需要办理会计工作的交接手续。根据《会计基础工作 规范》的规定,会计人员临时离职或者因其他原因暂时不能工 作的,都要办理交接手续。

- 2. 出纳C临时兼管A的会计档案保管工作不符合规定。根据《会计基础工作规范》的规定,出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权债务账目的登记工作。
- 3. 会计人员D不能以会计资料已移交为由而推脱责任。《会计基础工作规范》规定,移交人员对移交的会计凭证、会计账簿、会计报表和其他会计资料的合法性、真实性承担法律责任。即便接替人员在交接时因疏忽没有发现所接会计资料在合法性、真实性、完整性方面存在的问题,如事后发现,仍应由原移交人员负责,原移交人员不能因会计资料已移交而推脱责任。
- **4.** 接替人员E不负法律责任。根据《会计基础工作规范》 的规定,接替人员不对移交的会计材料的真实性、完整性负法 律责任。
- 5. 张某任命自己的直系亲属F为会计机构负责人不符合规定。根据《会计基础工作规范》的规定,国有企业、事业单位的单位负责人的直系亲属不得担任本单位的会计机构负责人、会计主管人员。
- 6. F任命自己的直系亲属G在该厂的会计机构中担任出纳,并由G兼管债权债务账目的登记工作不符合规定。根据《会计基础工作规范》的规定,会计机构负责人、会计主管人员的直系亲属不得在本单位的会计机构中担任出纳。此外,出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权债务账目的登记工作。
- 7. 张某解聘总会计师H,并任命会计人员I担任该厂总会 计师不符合规定。根据《总会计师条例》的规定,国有大、中型 企业的总会计师,由本单位主要行政领导提名,由政府主管部 门任命、聘任或者解聘。

# 【案例分析题四】

甲公司为了实施扩张战略拟收购同行业中的一家规模较小的乙公司,双方在经过一段时间的接触和谈判之后,甲公司决定兼并乙公司。并购预案如下:

甲公司准备收购乙公司的全部股权。甲公司目前估计价值为9 600万元。并购完成后,乙公司将不存在,经过整合,新成立公司的价值将在甲公司价值的基础上翻一番。乙公司要求的股权转让价为2 400万元。甲公司预计除支付收购价款外,还要支付会计师费、评估费、律师费、财务顾问费、职工安置费等费用1 800万元。

20×7年底,乙公司预计可能被收购,处置了一栋长期闲置的厂房,税后净收益为13万元。

假设甲、乙两公司的长期负债利率均为10%,所得税税率均为25%,按照甲公司现行会计政策对乙公司的财务数据进行调整后,双方在20×7年12月31日的资产、负债情况如表1所示(单位:万元)。

甲、乙公司20×7年经营业绩与其他指标如表2所示(单位:万元)。

## 要求:

- (1)计算填列甲、乙公司的简易利润表。
- (2)选用以下不同指标计算乙公司的价值:①选用乙公司 最近一年的税后利润作为估价收益指标进行估价;②选用乙 公司三年内税后利润的平均值作为估价收益指标进行估价; ③假设乙公司能够获得与甲公司同样的净资产收益率,将以

## 表1

	甲公司	乙公司	负债与股东权益	甲公司	乙公司
流动资产	3 000	1 000	流动负债	1 000	500
非流动资产	2 000	500	非流动负债	1 000	200
			股东权益		
			股本	2 000	600
			其他股东权益项目	1 000	200
			股东权益合计	3 000	800
资产合计	5 000	1 500	负债与股东权益合计	5 000	1 500

## 表2

20×7年经营业绩	甲公司	乙公司
息税前利润	700	120
减:利息		
税前利润		
减:所得税		
税后利润		
20×7年有关指标:		
净资产收益率(净资产用期末数计算)		
净利润增长率		
近两年税后利润:		
20×5年	380	83
20×6年	399	75
市盈率	24	16

此计算出的乙公司税后利润作为估价收益指标进行估价。

- (3)根据以上计算结果中的最低者,计算并购净收益,分析此次并购的财务可行性(甲公司选择其自身市盈率为标准市盈率)。
  - (4)分析此次并购的利弊,并做出是否并购的决策。

## 【分析与提示】

1. 计算填列甲、乙公司的简易利润表(单位:万元):

20×7年经营业绩	甲公司	乙公司
息税前利润	700	120
减:利息	100	20
税前利润	600	100
减:所得税	150	25
税后利润	450	75
20×7年有关指标:		
净资产收益率(净资产用期末数计算)	15%	9.38%
净利润增长率	12.78%	0
近两年税后利润:		
20×5年	380	83
20×6年	399	75
市盈率	24	16

- 2. 乙公司价值计算如下:
- 乙公司价值=75×24=1 800(万元)
- 乙公司价值=(75-13+75+83)÷3×24=1 760(万元)
- 乙公司净资产额=800(万元)
- 乙公司估计净收益=800×15%=120(万元)
- 乙公司价值=120×24=2 880(万元)
- 3. 计算并购净收益:

并购收益=9 600×2-(9 600+1 760)=7 840(万元) 并购溢价=2 400-1 760=640(万元)

并购净收益=7 840-640-1 800=5 400(万元)

甲公司并购乙公司后,能够产生5 400万元的并购净收益,单从财务管理角度分析,此项并购交易是可行的。

4. 甲公司并购乙公司,对甲公司而言,有利于整合资源,提高规模经济效益;还可以快速扩大生产经营规模,确立或巩固企业在行业中的优势地位。这些优势在横向并购中可以充分显现出来。另外,并购还有助于企业利用过剩的生产能力,降低生产成本;有助于降低资金成本,改善财务结构,提升企业价值,在人力资源、技术资源等方面形成优势互补,从而提高管理水平和效率,最终实现企业的战略目标。但是并购行为也存在一定的风险。并购完成后,可能并不会产生协同效应,并购双方资源难以实现共享互补,甚至会出现规模不经济。如果并购是敌意收购,被并购方就会不惜代价地设置障碍,从而增加企业收购成本,甚至有可能导致收购失败。但是从资料来看,乙公司营运状况良好,且此次并购是善意并购,上述弊端不一定会对甲公司造成困扰。

但是甲公司在此次并购活动中也要注意,如果资金不足,则可能产生融资风险;乙公司员工的工资或遣散费应按照相关规定支付,如果处理不当,往往会因此而背上沉重的包袱,增加其管理成本和经营成本。另外,甲公司应当注意检查被并购方的资产价值,避免资产被高估,从而给自身造成较大的经济损失。对于新成立公司的价值要根据数据分析结果或者行业平均水平来确定,而不应盲目地确定。

综上所述,该项并购利大于弊,可以进行。

## 【案例分析题五】

A公司2008年的有关财务资料如下:

## 资产负债表(简表)

2008年1	2月31日	单位:万元
项 目	年初数	年末数
流动资产:		
货币资金	4 000	5 400
短期投资	27 000	29 000
应收账款	33 800	32 400
减:坏账准备	1 600	1 900
应收账款净额	32 200	30 500
存货	36 200	23 600
非流动资产:	99 400	88 500
长期股权投资	49 400	44 300
固定资产:		
固定资产原价	58 900	58 100
减:累计折旧	6 100	7 800
固定资产净值	52 800	50 300
无形资产及递延资产	2 500	1 900
资产总计	204 100	185 000
流动负债	101 100	79 800
非流动负债	200	600
负债合计	101 300	80 400
所有者权益合计	102 800	104 600
负债和所有者权益总计	204 100	185 000

A公司拥有普通股40 000万股,每股面值1元。2008年12月31日每股市价为10元。

A公司2008年利润表有关数据如下:

单位:万元

税前利润	37 700
税后利润	26 400
财务费用	2 100

说明:财务费用全部为利息支出。

#### 要求,

- (1)计算该公司流动比率、速动比率、资产负债率、已获利息倍数、应收账款周转率、存货周转率、销售净利率、总资产报酬率、净资产收益率,通过比率分析判断企业是否可能出现财务危机。
- (2)计算该公司市盈率和市净率,假设市盈率和市净率的 行业平均水平分别为20和5,根据上述计算结果对该公司的市 场评价情况进行分析。
- (3)假设该公司的加权平均资金成本率为25%,适用的所得税税率为25%。计算该公司经济利润,并与会计利润比较,作出分析说明。

#### 【分析与提示】

1. 流动比率=88 500÷79 800=110.90% 速动比率=(88 500-23 600)÷79 800=81.33% 资产负债率=80 400÷185 000=43.46% 已获利息倍数=(37 700+2 100)÷2 100=18.95 应收账款周转率=205 000÷[(32 400+33 800)÷2]=6.19 存货周转率=164 000÷[(23 600+36 200)÷2]=5.48 销售净利率=26 400÷205 000=12.88%

总资产报酬率=(37 700+2 100)÷[(204 100+185 000)÷2]=20.46%

净资产收益率=26 400÷[(102 800+104 600)÷2]=25.46% 财务危机出现的主要征兆之一是一些比率出现异常,如 资产周转率大幅度下降、盈利能力指标下降、资产负债率大幅度上升、流动比率超过150%等。

根据A公司目前情况,资产负债率去年为49.63%,今年并没有大幅度上升;去年流动比率为98.32%,今年略有增长,但是仍然低于150%,有关资产周转率和盈利能力的指标并没有大幅度下降。这说明,A公司目前不太可能出现财务危机。

**2.** 市盈率=10÷(26 400÷40 000)=15.15, 市净率=10÷(104 600÷40 000)=3.82。

市盈率反映了投资者在证券市场上为获取对企业本年利 润的要求权所愿意付出的代价,发展前景较好的企业市盈率 较高,反之,发展前景不佳的企业市盈率较低。市净率通常反 映了市场投资者对企业资产质量的评价,反映企业发展的潜 在能力。

A公司的市盈率及市净率均低于行业平均水平,说明市场对该公司的预期不高,对未来前景和发展趋势信心不足。

3. A公司经济利润计算如下:

息前税后利润=净利润+利息×(1-所得税税率)=26 400+2 100×(1-25%)=27 975(万元)

投资成本=所有者权益+有息负债=104 600+600= 105 200(万元)

投资资本收益率=息前税后利润÷投资成本=27 975÷ 105 200=26.59%

经济利润=(投资资本收益率-加权平均资金成本率)×投资资本总额=(26.59%-25%)×105 200=1 672.68(万元)

会计利润=净利润=26 400(万元)

经济利润不同于传统的会计利润,传统的会计利润忽略 了资本需求和资金成本。而财务战略是以价值管理为核心的, 价值管理要求将管理的重心转向经济利润指标。与会计利润 仅仅扣除债务利息相比,经济利润消除了传统会计核算无偿 耗用股东资本的弊端,要求扣除全部所耗资源的成本,包括资 金成本,这样才能正确地核算企业经济状况。因此,通过计算 企业的经济利润能够正确地了解企业经营活动为企业带来的 价值。

从以上分析可以看出,A公司的经济利润远远不及会计利润高,由此可见,A公司的经济状况不及会计利润所表现的那么好,企业的价值也不是报表中所反映的那么高。

## 【案例分析题六】

胜利股份有限公司(以下简称"胜利公司")是生产日用电器产品的上市公司,该公司从2007年1月1日起执行新企业会计准则。2007年12月31日有关交易和资产状况如下:

1. 2007年12月31日,库存甲产品有400台,每台单位成本为5万元,账面余额为2 000万元。甲产品市场销售价格为每台5.8万元。胜利公司已经与某企业签订了一份不可撤销的销售合同,约定在2008年1月20日向该企业销售甲产品300台,合同价格为每台5.1万元。甲产品预计销售费用及税金为每台0.2万元。胜利公司每年按单项存货计提跌价准备,年末计提跌价准备前,甲产品没有存货跌价准备余额。

胜利公司按照市场销售价格高于成本的事实,没有对甲产品计提存货跌价准备。

**2.** 2007年6月,胜利公司购入某公司发行的5年期债券一批,作为持有至到期投资核算。2007年末计提减值准备前该债券的账面价值为700万元。

该公司发行债券后,因市场行情不好,上年已发生亏损, 2007年12月又发布了预亏公告。2007年12月31日,胜利公司预 计该项持有至到期投资预计未来现金流量现值为690万元。胜 利公司对该债券计提了10万元减值准备,并将计提的减值准 备冲减了所有者权益。

**3.** 2007年12月31日,胜利公司应收账款账面余额为3 000万元,其账龄和预计坏账率如下:

项 目	金额(万元)	预计坏账率
1年以内	2 200	2%
1~2年	800	10%
合 计	3 000	-

胜利公司在2007年初应收账款已计提坏账准备180万元, 2007年度发生坏账15万元,收回以前年度已转销的坏账40万元。2007年末胜利公司对应收账款计提了坏账准备124万元, 并计入当期资产减值损失124万元。

假设胜利公司每年按账龄分析法计提坏账准备;对应收款项预计未来现金流量不进行折现。

**4.** 2002年4月购入的一台设备,2007年12月31日账面原值900万元,累计折旧750万元,已提取减值准备50万元,该设备

生产的产品中有大量的不合格品,准备终止使用。胜利公司对 其全额计提了减值准备,并将计提的减值准备100万元计入了 当期损益

**5.** 2007年7月1日胜利公司以590万元的价格收购了突进公司90%股权,已知胜利公司与突进公司为两个独立的企业,两者之间不存在关联关系。

在购买日,突进公司可辨认净资产的公允价值为600万元,没有负债和或有负债。胜利公司将突进公司所有资产认定为一个资产组。在2007年末,胜利公司确定该资产组的可收回金额为610万元,突进公司可辨认净资产的账面价值为630万元。

#### 要求:

- (1)分析判断胜利公司未计提存货跌价准备的做法是否正确,并说明理由;如不正确,计算应计提存货跌价准备的金额
- (2)分析判断胜利公司计提持有至到期投资减值准备的会计处理是否正确,并说明理由。
- (3)分析判断胜利公司计提坏账准备的会计处理是否正确,并说明理由。
- (4)分析判断胜利公司计提固定资产减值准备的做法是 否正确,并说明理由。
- (5)分析判断胜利公司收购突进公司属于何种合并,是否应确认商誉,并说明理由;如果确认商誉,那么2007年末是否需进行商誉的减值测试?请说明对商誉的减值如何进行处理。

#### 【分析与提示】

1. 胜利公司根据市价高于成本的事实未计提存货跌价准备的做法不正确。理由:按照企业会计准则的规定,为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算;如持有存货的数量多于销售合同订购数量,超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。胜利公司对甲产品有合同部分也以一般市价作为确定可变现净值的基础,是不正确的。

## (1)签订合同部分:

可变现净值= $300 \times (5.1-0.2)=1470(万元)$ ,成本= $300 \times 5=1500(万元)$ ,则签订合同部分需要计提存货跌价准备30万元(1500-1470)。

## (2)未签订合同部分:

可变现净值= $100\times(5.8-0.2)=560(万元)$ ,成本= $100\times5=500(万元)$ ,因可变现净值高于成本,不计提存货跌价准备。

2. 胜利公司计提持有至到期投资减值准备的做法正确,但会计处理不正确。理由:根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查,有客观证据表明该金融资产发生减值的,应当计提减值准备。

分析判断持有至到期投资是否发生减值,首先,应当判断是否存在持有至到期投资发生减值的迹象。其次,计算持有至到期投资的预计未来现金流量现值。最后,比较持有至到期投资的预计未来现金流量现值和账面价值,计提持有至到期投资减值准备。

发行债券的公司在上年已发生亏损,本年也发布了预亏公告,这些情况表明,该持有至到期投资很可能发生减值。

2007年末,该持有至到期投资的账面价值为700万元,其预计未来现金流量现值为690万元,因此,该金融资产发生了减值,应计提减值准备10万元,计提的减值准备计入当期损益,不能冲减所有者权益。

3. 胜利公司计提的坏账准备不正确。理由:按照《企业会计准则第22号——金融工具确认与计量》的规定,应收款项等金融资产发生减值时,应当将该金融资产的账面价值减记至预计未来现金流量(不包括尚未发生的未来信用损失)现值,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益;短期应收款项的预计未来现金流量与其现值相差很小的,在确定相关减值损失时,可不对其预计未来现金流量进行折现。

胜利公司2007年末应保留的坏账准备余额=2 200×2%+800×10%=44+80=124(万元),计提坏账准备前,"坏账准备"科目余额=年初"坏账准备"科目余额-发生坏账+收回以前年度已转销的坏账=180-15+40=205(万元),故应冲回坏账准备81万元(205-124),应冲减资产减值损失81万元,因此,胜利公司原计人当期资产减值损失124万元是不正确的。

- 4. 胜利公司对该设备全额计提减值准备正确。理由:当企业的固定资产由于使用而产生大量不合格品的,企业应当全额计提减值准备。该设备的固定资产原值900万元,已提累计折旧750万元,已提减值准备50万元,在全额计提减值准备的情况下,胜利公司应补提固定资产减值准备100万元(900-750-50),计入当期损益。
- 5. 胜利公司收购突进公司,属于非同一控制下的企业合并。理由:非同一控制下的企业合并,是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的情况。

对于非同一控制下的企业合并,如果合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值,其差额应当确认为商誉,即商誉=合并成本-合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值=590-600×90%=50(万元)。

按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定,对于因企业合并形成的商誉,至少应当于每年年度终了进行减值测试,因此,2007年末胜利公司应对商誉进行减值测试。在减值测试并对商誉减值进行处理时,应经过下面三个步骤:

- (1)应确定突进公司这一资产组的账面价值。由于合并商誉是在购买突进公司时发生的,可以将其全部分配给突进公司这一资产组。故突进公司这一资产组的账面价值=630+50÷90%=685.56(万元)。
- (2)进行减值测试。由于突进公司可收回金额为610万元, 突进公司账面价值为685.56万元,故发生了资产减值损失 75.56万元。
- (3)将资产减值损失冲减商誉55.56万元,其余20万元分配给突进公司可辨认净资产。

## 【案例分析题七】

华兴公司为境内上市公司,主要从事电子设备的生产、设计和安装业务。该公司系增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。注册会计师在对该公司2008年度会计报表进行审计过程中发现以下事实:

(1)2008年9月20日,该公司与甲企业签订产品委托代销 合同。合同规定,采用视同买断方式进行代销,甲企业代销 A电子设备100台,每台销售价格为50万元(不含增值税,下 同)。 至2008年12月31日,该公司向甲企业发出80台A电子设备,收到甲企业寄来的代销清单上注明已销售40台A电子设备,该公司在2008年度确认销售80台A电子设备的销售收入,并结转了相应的成本。

(2)2008年10月10日,该公司向其全资子公司乙企业销售 B电子设备60台,每台销售价格为400万元。B电子设备每台的 销售成本为250万元。该公司已将60台发送乙企业。乙企业在 对该B电子设备进行验收后已如数将货款通过银行汇至该公司。

该公司在2008年度以每台400万元的价格确认销售收入, 并相应结转销售成本。B电子设备全部通过乙企业对外销售, 不向其他公司销售。

(3)2008年10月15日,该公司与丙企业签订销售安装C设备1台的合同,合同总价款为800万元。合同规定,该公司向丙企业销售C设备1台并承担安装调试任务;丙企业在合同签订的次日预付价款700万元;C设备安装调试并试运行正常,且经丙企业验收合格后一次性支付余款100万元。

至2008年12月31日,该公司已将C设备运抵丙企业,安装工作尚未开始。C设备的销售成本为每台500万元。

该公司在2008年度按800万元确认销售C设备的销售收入,并按500万元结转销售成本。

(4)2008年10月18日,该公司与丁企业签订一项电子设备的设计合同,合同总价款为240万元。该公司自2008年11月1日起开始该电子设备的设计工作,至2008年12月31日已完成设计工作量的30%,发生设计费用60万元;按当时的进度估计,2009年3月30日将全部完工,预计将再发生费用40万元。丁企业按合同已于2008年12月1日一次性支付全部设计费用240万元。

该公司在2008年将收到的240万元全部确认为收入,并将已发生的设计费用结转为成本。

(5)2008年12月20日,该公司与W企业签订销售合同。合同规定,该公司向W企业销售D电子设备50台,每台销售价格为400万元。

2008年12月22日,该公司又与W企业就该D电子设备签订补充合同。该补充合同规定,该公司应在2009年3月20日前以每台408万元的价格将D电子设备全部购回。

该公司已于2008年12月25日收到D电子设备的销售价款;在2008年度已按每台400万元的销售价格确认相应的销售收入,并相应结转成本。

要求:

分析判断华兴公司上述有关收入的确认是否正确?并说明理由。

## 【分析提示】

本案例(1)属于代销商品销售收入的确认。对于代销商品销售收入的确认,应当以收到的代销清单上注明的销售数量及销售价格确认代销商品的销售收入。本案例(1)中,该公司向甲企业发出A电子设备80台,但收到甲企业寄来的代销清单上注明的销售数量为40台。

本案例(2)属于商品销售收入的确认。对于商品销售收入的确认,首先,要判断该销售商品所有权上的主要风险和报酬是否转移至对方,如果已转移到对方则应确认收入;反之则不能确认收入。其次,要对销售客户进行判断,如果销售客户属

于关联方,则应按照关联方交易有关收入确认的规定进行确认。本案例(2)属于关联方交易,应当按照关联方交易有关规定确认收入。在本案例(2)中,该公司生产的B电子设备全部通过乙企业销售,按照关联方交易确认收入的规定,即当实际交易价格超过所销售商品账面价值120%的,按销售商品账面价值的120%确认销售收入。根据本案例(2)的资料,该公司向乙企业的销售价格为其销售商品账面价值的160%(400÷250×100%)>120%,所以应按每台300万元(250×120%)的价格确认B电子设备的销售收入。

本案例(3)属于需要安装和检验的商品销售收入的确认。 在确认收入时,必须考虑该交易需要安装和检验。在本案例 (3)中,在本期虽然已经将商品运至对方,但安装工作尚未开始,所以不应确认收入。

本案例(4)属于提供劳务合同收入的确认。对于提供劳务合同收入的确认,首先,应当判断该合同是否属于当期内完成的合同,如果不属于当期内完成的合同,则要考虑采用完工百分比法确认收入;其次,在确定采用完工百分比法确认收入时,还应当确定本年应当确认收入的金额。本案例中该公司只完成合同规定的设计工作量的30%,70%的工作量将在第二年完成,所以应按照已完成的30%的工作量确认劳务合同收入。

本案例(5),首先,要对该交易的性质进行判断。本案例中,对于同一商品在签订销售合同之后,又签订了回购合同。如果仅从签订的销售合同来看,该交易应属于商品销售业务,但该公司又与W企业就D电子设备签订了补充合同,并且规定该公司在今后的一定期间内必须按照规定的价格购回D电子设备。因此在对该交易的性质进行判断时,必须将销售合同与补充合同联系起来进行考虑。

其次,如果将上述交易判断为商品销售业务,则应按照商品销售收入确认条件确认并计量相应的收入。如果判断认为属于融资业务,则应按融资业务相关的规定处理。本案例(5)属于融资业务,不应确认收入。

# 【案例分析题八】

兴盛股份有限公司为上市公司,从2007年起执行财政部于2006年2月发布的《企业会计准则》。兴盛公司适用的所得税税率为33%,按净利润的10%计提法定盈余公积,不计提任意盈余公积。

兴盛公司年度财务会计报告均在次年4月30日经董事会 批准报出,年度所得税汇算清缴均在次年4月1日完成。在对 2007年财务会计报告的审计中,注册会计师发现如下会计事 项.

- (1)兴盛公司所得税的核算在2006年前采用应付税款法, 2007年1月1日起执行《企业会计准则第18号——所得税》所规 定的方法。对于这一变更,兴盛公司采用未来适用法进行处 理,对2007年末资产负债表中各项目形成的暂时性差异按照 规定确认了递延所得税资产和递延所得税负债。
- (2)2007年1月27日,A公司诉兴盛公司产品质量案判决,法院一审判决兴盛公司赔偿A公司200万元的经济损失。兴盛公司和A公司均表示不再上诉。2008年2月1日,兴盛公司向A公司支付上述赔偿款。该诉讼案系兴盛公司2006年9月销售给A公司的X电子设备在使用过程中发生爆炸造成财产损失所引起的。A公司通过法律程序要求兴盛公司赔偿部分损失。2006年12月31日,该诉讼案件尚未作出判决。兴盛公司估计很

可能赔偿A公司150万元的损失,并据此在2006年12月31日确认150万元的预计负债。

兴盛公司将未确认的损失50万元计入了2007年2月的损益中。

(3)2007年12月3日,兴盛公司向B公司销售X电子产品10台,销售价格为每台100万元,成本为每台80万元。兴盛公司于当日发货10台,同时收到B公司支付的部分货款150万元。2008年2月2日,兴盛公司因X电子产品的质量问题同意给予B公司每台2万元的销售折让。兴盛公司于2008年2月28日收到税务部门开具的索取折让证明单,并向B公司开具红字增值税专用发票。

兴盛公司将销售折让冲减2008年2月的销售收入20万元。

(4)2007年12月3日,兴盛公司与一家境外公司签订合同,向该境外公司销售2台大型电子设备,销售价格为每台60万美元。12月20日,兴盛公司发运该电子设备,并取得铁路发运单和海运单。至2008年12月31日,兴盛公司尚未收到该境外公司汇来的货款。假定该电子设备出口时执行免税但不退税的政策。

兴盛公司该电子设备的成本为每台410万元。兴盛公司对外币业务采用业务发生时的市场汇率进行折算。2007年12月20日的市场汇率为1美元=7.8元人民币,12月31日的市场汇率为1美元=7.7元人民币。

兴盛公司对该笔销售产生的应收账款在年末资产负债表中列示了936万元人民币。

(5)兴盛公司为M公司的子公司,M公司总裁张某的儿子创办了甲企业,生产兴盛公司所需的一种主要材料。2007年8月在张总裁的介绍下,兴盛公司所需的该种主要材料全部从甲公司购入,本年度共进货3000万元,兴盛公司已将货款全部付清。

兴盛公司对于此项交易,未在会计报表附注中作任何披露。

(6)2007年8月1日,兴盛公司支付1650万元购买了丁公司的全部股权。丁公司与兴盛公司同属一个企业集团,从事与兴盛公司相同的业务。集团公司为了降低管理成本,提高专业管理水平,决定由兴盛公司收购其全部股权,收购后作为兴盛公司的一个业务分部。本次收购以合并日经注册会计师审定的丁公司净资产为基础,上浮10%作为收购对价。经审计后的丁公司账面净资产为1500万元,兴盛公司支付了1650万元,并于当日完成了合并有关手续。此外,兴盛公司支付了8万元与本次收购相关的注册会计师审计费用。

兴盛公司将支付的对价1 650万元与丁公司账面净资产 1 500万元之间的差额以及审计费用计入了当期损益。

(7)兴盛公司拥有乙公司30%的表决权资本。2007年10月,兴盛公司与B公司签订协议,准备支付300万元购买B公司持有的乙公司40%的表决权资本。协议约定,在兴盛公司和B公司股东大会批准并办妥相关手续后,兴盛公司获得B公司拥有的乙公司40%的表决权资本。2007年11月5日,兴盛公司和B公司召开临时股东大会,批准了股权转让协议,2007年12月10日兴盛公司支付了全部收购对价300万元,至2007年12月31日,兴盛公司尚未完成股权交接手续。

在编制2007年度合并财务报表时,兴盛公司未将乙公司 纳入合并财务报表合并范围。 要求:

- (1)分析判断事项(1)中,兴盛公司将所得税核算方法的变更采用未来适用法进行处理是否正确,并说明理由;如不正确,请说明正确的会计处理方法。
- (2)分析判断事项(2)中,兴盛公司将该诉讼中未确认的 损失计入当期损益是否正确;如不正确,请说明正确的会计处 理方法。
- (3)分析判断事项(3)中,兴盛公司将销售折让冲减当期收入是否正确;如不正确,请说明正确的会计处理方法。
- (4)分析判断事项(4)中,兴盛公司将外币债权在资产负债表中列示的金额是否正确;如不正确,请说明正确的会计处理方法
- (5)分析判断事项(5)中,兴盛公司对此项交易未在会计报表附注中作任何披露是否正确;如不正确,请说明正确的会计处理方法。
- (6)分析判断事项(6)中,兴盛公司收购丁公司的会计处理是否正确;如不正确,请说明正确的会计处理方法。
- (7)分析判断事项(7)中,兴盛公司未将乙公司纳入合并 财务报表合并范围是否正确;如不正确,请说明正确的会计处 理方法。

## 【分析与提示】

**1.** 兴盛公司对所得税核算方法的变更采用未来适用法不正确。

理由:所得税核算方法的变更属于会计政策变更,应采用 追溯调整法进行处理。

正确处理方法:兴盛公司应调整2007年年初留存收益,并调整递延所得税资产和递延所得税负债。

**2.** 兴盛公司将该诉讼中未确认的损益计入当期损益不 正确。

理由:资产负债表日后诉讼案件结案,法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务,需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债,应作为资产负债表日后事项的调整事项。

正确处理方法: 兴盛公司应调增2006年营业外支出50万元,其他相关项目应一并调整。

3. 兴盛公司将上述销售折让冲减当期收入不正确。

理由:资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前售 出资产的收入,应作为资产负债表日后事项的调整事项进行 处理。

正确处理方法: 兴盛公司应调减2007年度营业收入20万元,不调整成本。

**4.** 兴盛公司在资产负债表中列示的外币债权的金额不正确。

理由:在资产负债表中列示的应收账款金额936万元人民币,仅是业务发生时应收账款按照当日汇率折算的金额,即2007年12月31日未按照期末汇率进行折算。按照规定,资产负债表中列示的金额应该是按照期末汇率折算的金额。

正确处理方法:按照2007年12月31日汇率折算,在资产负债表中列示的应收账款金额为924万元人民币 (120×7.7),同时确认汇兑损失12万元人民币(936-924)。

**5.** 兴盛公司对此项交易未在会计报表附注中作任何披露不正确。

理由:根据《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定:一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,构成关联方。由于兴盛公司和甲企业同受张总裁控制或重大影响,据此判断,兴盛公司与甲公司存在关联方关系,同时存在关联方交易,应在会计报表附注中披露关联方关系和关联方交易。

正确处理方法:在会计报表附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。交易要素至少应当包括:①交易的金额;②未结算项目的金额、条款和条件,以及有关提供或取得担保的信息;③未结算应收项目的坏账准备金额;④定价政策。

**6.** 兴盛公司收购丁公司的会计处理不完全正确,其中将 支付的对价与丁公司账面净资产之间的差额计入当期损益不 正确:将审计费用计入当期损益正确。

理由:先判断兴盛公司收购丁公司属于同一控制下的企业合并。根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,同一控制下的企业合并是指,参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,因兴盛公司与丁公司同属一家集团公司控制,故本次合并属于同一控制下的企业合并。

对于同一控制下的企业合并,合并方在合并日取得资产和负债的人账价值,应当按照被合并方的原账面价值确认。合并方对于合并中取得的被合并方净资产账面价值与支付的合并对价账面价值之间的差额,应当调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。

同时规定,合并方为进行企业合并发生的各项直接相关 费用,包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法 律服务费用等,应当于发生时计入当期损益。

正确处理方法:兴盛公司应将支付的对价1 650万元与丁公司账面净资产1 500万元之间的差额150万元,首先冲减资本公积;资本公积不足冲减时,再冲减盈余公积。

**7.** 兴盛公司未将乙公司纳入合并财务报表合并范围正确。

理由:按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定,母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。控制,是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权,表明母公司能够控制被投资单位,应当将该被投资单位认定为子公司,纳入合并财务报表的合并范围,但是有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。

本次收购完成后,兴盛公司将拥有乙公司70%的表决权资本,能够控制乙公司,应纳入合并财务报表合并范围。但兴盛公司直到2007年12月31日尚未完成股权交接手续,表明兴盛公司并不能控制乙公司,因此,不能将乙公司纳入2007年合并财务报表的合并范围。

# 【案例分析题九】

甲事业单位为财政全额拨款的事业单位(以下简称甲单位),自2008年起,实行国库集中支付和政府采购制度。经财政部门核准,甲单位的工资支出、10万元以上的物品和服务采购

支出实行财政直接支付方式,10万元以下的物品和服务采购支出以及日常零星支出实行财政授权支付方式。

2008年,财政部门批准的甲单位年度预算为2 000万元。1~11月份,甲单位累计预算支出数为1 800万元,其中,1 500万元已由财政直接支付,300万元已由财政授权支付;12月份经财政部门核定的用款计划数为200万元,其中,财政直接支付的用款计划数为150万元,财政授权支付的用款计划数为50万元。

甲单位12月份对有关国库集中支付和政府采购事项的会 计处理或做法如下(假定甲单位无纳税和其他事项):

- (1)12月2日,甲单位收到代理银行转来的"财政授权支付额度到账通知书",通知书中注明的本月授权额度为50万元。 甲单位将授权额度50万元计入银行存款,同时确认财政补助收入50万元。
- (2)12月4日,甲单位收到财政国库支付执行机构委托代理银行转来的"财政直接支付入账通知书"和"工资发放明细表",通知书和明细表中注明的工资支出金额为80万元,代理银行已将80万元划入甲单位职工个人账户。甲单位将80万元的工资支出确认为事业支出,同时减少银行存款80万元。
- (3)12月6日,甲单位按规定的政府采购程序与A供货商签订一项购货合同,购买一台设备,合同金额55万元。合同约定,所购设备由A供货商于5天内交付,设备价款在交付验货后由甲单位向财政申请直接支付。甲单位对此事项未做会计处理。
- (4)12月9日,甲单位收到所购设备和购货发票,购货发票上注明的金额为55万元。甲单位在验货后,于当日向财政国库支付执行机构提交了"财政直接支付申请书",向财政申请支付A供货商货款,但当日尚未收到"财政直接支付入账通知书"。

甲单位按发票上注明的金额55万元,在确认固定资产的同时确认应付账款55万元。

- (5)12月11日,甲单位收到代理银行转来的用于支付A供货商货款的"财政直接支付入账通知书",通知书中注明的金额为55万元。甲单位将55万元确认为事业支出,并增加财政补助收入55万元。对已确认的应付账款55万元未进行冲转。
- (6)12月14日,甲单位从零余额账户提取现金5万元。甲单位对此事项进行会计处理时,增加现金5万元,减少银行存款5万元。
- (7)12月15日,甲单位报销差旅费4.8万元,并用现金购买一批办公用品0.1万元。甲单位将上述支出4.9万元计入了事业支出。
- (8)12月20日,甲单位按规定的政府采购程序与B供货商签订一项购货合同,购买10台办公用计算机,合同金额为9万元。合同约定,所购计算机由B供货商于本月22日交付,货款由甲单位在验货后向代理银行开具支付令。甲单位对此事项未做会计处理。
- (9)12月22日,甲单位收到所购计算机,但购货发票尚未收到。甲单位验货后,向代理银行开具了支付令,通知代理银行支付B供货商货款。甲单位因购货发票未到,未做会计处理
- (10)12月24日,甲单位收到B供货商转来的购货发票,发票中注明的金额为9万元。甲单位确认固定资产9万元,同时减

少零余额账户用款额度9万元。

(11)12月31日,甲单位计算的2007年度预算结余资金为56万元,其中,财政直接支付年终结余资金为15万元,财政授权支付年终结余资金为41万元。甲单位未对年终预算结余资金进行账务处理,只是将其在"备查簿"中进行了登记。

更录.

- (1)分析、判断事项(1)至(10)中,甲单位对各事项的会计 处理或做法是否正确?如不正确,说明正确的会计处理。
- (2)分析、判断事项(11)中,甲单位对年终预算结余资金的计算及做法是否正确?如不正确,请计算正确的年终预算结余资金,并说明正确的会计处理。

#### 【分析与提示】

1. 事项(1)中:甲单位的会计处理不正确。

正确的会计处理:将授权额度50万元计入零余额账户用款额度和财政补助收入。

或:借:零余额账户用款额度50万元;贷:财政补助收入50万元。或:将授权额度50万元计入零余额账户用款额度。

事项(2)中:甲单位的会计处理不正确。

正确的会计处理:将80万元工资支出确认为事业支出和财政补助收入。

或:借:事业支出80万元;贷:财政补助收入80万元。或:同时将80万元工资支出确认为财政补助收入。

事项(3)中:甲单位的做法正确。

事项(4)中:甲单位的会计处理正确。

事项(5)中:甲单位的会计处理不正确。

正确的会计处理:还应当减少应付账款55万元,增加固定基金55万元。

或:借:应付账款55万元;贷:固定基金55万元。

事项(6)中:甲单位的会计处理不正确。

正确的会计处理:增加现金5万元,减少零余额账户用款额度5万元。

或:借:现金5万元;贷:零余额账户用款额度5万元。或:减少零余额账户用款额度5万元。

事项(7)中:甲单位的会计处理正确。

事项(8)中:甲单位的做法正确。

事项(9)中:甲单位的做法正确。

事项(10)中:甲单位的会计处理不正确。

正确的会计处理:确认事业支出9万元,减少零余额账户用款额度9万元;同时增加固定资产和固定基金9万元。

2. 事项(11)中:

①甲单位对年终预算结余资金的计算不正确。正确的计算:财政直接支付年终结余资金应为15万元。财政授权支付年终结余资金应为36万元。或:年终预算结余资金应为51万元。

②甲单位对年终预算结余资金的会计处理不正确。

正确的会计处理:对于财政直接支付年终结余资金,应增加财政应返还额度15万元,确认财政补助收入15万元。

或:借:财政应返还额度15万元;贷:财政补助收入15万元。

对于财政授权支付年终结余资金,应增加财政应返还额度36万元,减少零余额账户用款额度36万元。

或:借:财政应返还额度36万元;贷:零余额账户用款额度36万元。