

2007 年度全国高级会计师资格考试 《高级会计实务》试题及参考答案

案例分析题一

某市研究院为独立核算的国有事业单位,尚未实行国库集中支付制度。有关情况如下:

(1)2006年2月,研究院院长王某主持会议,听取研究院办公楼扩建工程进展情况汇报。会上,副院长赵某提出:因建筑材料价格上涨、装修标准提高等原因,办公楼扩建工程预计超支90万元,考虑到追加预算困难且需较长时间,建议先从当年科研专项资金中划拨90万元,用于弥补办公楼扩建工程资金缺口。财务处处长丁某对此提出异议。院长王某表示:办公楼扩建工程关系到研究院科研工作的开展,且资金数额不大,可以暂用科研专项资金周转一下,但必须抓紧申报追加预算,保证资金及时归还。与会其他人员均表示同意。3月,副院长赵某指示财务处将科研专项资金90万元划拨到办公楼扩建工程。

(2)2006年7月,研究院为乙公司提供一项技术咨询服务,咨询服务费为50万元。双方约定:乙公司以现金方式支付30万元,同时以捐赠名义赠送10台价值20万元的便携式电脑。11月,研究院收到乙公司以现金支付的技术咨询服务费30万元,纳入单位统一核算;收到乙公司捐赠的10台便携式电脑,直接分配给技术咨询部门人员使用。

(3)2006年8月,研究院取得房屋租金收入40万元,副院长赵某请示院长王某同意后,将该笔款项交给办公室主任单独保管。9~12月,研究院在房屋租金收入中,列支职工奖金、补贴、餐费、交通费等共计12万元。

(4)2006年9月,因技术更新,经院长办公会研究同意后,研究院将用于对外提供技术服务的12台旧设备(每台原价格为2万元),以每台5000元的价格全部处置,取得处置收入6万元。对于该笔处置收入是否需要缴纳增值税问题意见不一。一种意见认为,处置旧设备属于销售货物,取得的收入应当缴纳增值税;另一种意见认为,旧设备是以低于原价处置的,购进时未抵扣进项税额,不应缴纳增值税。财务处按规定作了相应处理。

(5)2007年3月,市财政局对研究院2006年度会计信息质量进行检查,发现研究院在会计、税收、预算等方面存在一些违规行为,决定对研究院及院长王某等予以行政处罚。研究

院院长王某在接到行政处罚事项告知书后,即向财政局提出申诉:我虽为院长,但主抓科研,院里财会工作由副院长分管,一些重大支出事项都经院长办公会集体研究决定,追究我的责任不合情理,也不符合法律规定。

【要求】

1. 依据会计、预算、税收等法律制度的有关规定,分析、判断并指出研究院上述情形(1)至(4)中的不符合规定之处,分别简要说明理由。

2. 依据税收法律制度的有关规定和上述情形(4),分析、判断研究院旧设备处置收入是否需要缴纳增值税,并简要说明理由。

3. 依据会计法律制度的有关规定和上述情形(5),分析、判断研究院院长王某认为自己不应就研究院违规行为负责的观点是否正确,并简要说明理由。

【分析提示】

1. 情形(1)不符合规定之处:

研究院将科研专项资金90万元划拨到办公楼扩建工程的做法不符合规定。

理由:根据预算法律制度的规定,单位不得挪用专项资金。

情形(2)不符合规定之处:

①研究院对以捐赠名义接受的10台电脑,直接分配给技术咨询部门人员使用,未纳入单位统一核算不符合规定。

理由:根据《会计法》的规定,单位发生的经济业务事项,应当在依法设置的会计账簿上统一登记、核算。

②研究院对以捐赠名义接受的10台电脑未申报缴纳相应税费的行为不符合规定。

理由:根据税收法律制度的有关规定,研究院对以捐赠名义接受的10台电脑应缴纳营业税、城市维护建设税、企业所得税等税费。

情形(3)不符合规定之处:

①研究院取得房屋租金收入40万元,未纳入单位统一核算,并从中列支职工奖金、补贴、餐费、交通费等做法不符合规定。

理由:根据《会计法》的规定,单位发生的经济业务事项,应当在依法设置的会计账簿上统一登记、核算。

②研究院对40万元租金收入未申报缴纳相应税费的行为不符合规定。

理由:根据税收法律制度的有关规定,研究院对40万元租金收入应缴纳营业税、城市维护建设税、企业所得税等税费。

情形(4)不符合规定之处:

研究院经院长办公会研究同意,自行处置旧设备的做法不符合规定。

理由:事业单位处置国有资产,应当经有关部门审批,未经批准不得自行处置。

2. 研究院旧设备处置收入,不需缴纳增值税。

理由:根据增值税法律制度的有关规定,纳税人销售使用过的旧固定资产,售价未超过原值的,不需缴纳增值税。

3. 研究院院长王某认为自己不应就研究院违规行为负责的观点不正确。

理由:按照《会计法》的规定,单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。

案例分析题二

某国有大型集团公司为切实提升管理水平和风险防范能

力,于2006年12月26日召开了由集团领导班子成员参加的内部控制高层会议,讨论通过了关于集团内部控制的建设和实施的决议。有关人员的发言要点如下:

——总经理刘某:我先讲两点意见:(1)加强内部控制建设十分重要,可以杜绝财务欺诈等违法违纪现象的出现,这是关系到集团可持续发展的重要举措。(2)集团公司内部控制建设应当抓住重点,尤其要注重加强对控制环境、风险评估、控制活动等内部控制要素方面的建设,企业文化方面对内部控制影响较小,可不必投入太多人力、物力。

——常务副总经理张某:企业在生产经营过程中面临着各种各样的风险,这些风险能否被准确识别并得以有效控制,是衡量内部控制的质量和效果的重要标准。建议重点关注集团公司内部各种风险的识别,找出风险控制点,据此设计相应的控制措施。来自集团公司外部的风险不是内部控制所要解决的问题,可不必过多关注。在内部控制建设与实施过程中,对于那些可能给企业带来重大经济损失的风险事项,应采取一切措施予以回避。

——总会计师李某:由于集团公司是基于行政划转的原因而组建的,母、子公司内部连接不紧,子公司各行其是的现象比较严重。建议集团公司加强对子公司重大决策权的控制,包括筹资权、对外投资权、对外担保权、重大资本性支出决策权等,对子公司重大决策应当实行集团公司总经理审批制。

——协管人事的副总经理周某:集团公司可以从完善人事选聘和培训政策入手,健全内部控制。(1)建议子公司的总经理和总会计师由集团公司统一任命,直接对集团公司的董事会负责。(2)注重加强内部控制知识的教育培训。中层以上干部每年必须完成一定学时的内部控制知识培训;对其他基层员工仍应以岗位技能培训为主,没有必要专门组织内部控制知识培训。

——董事长吴某:以上各位的发言我都赞同,最后提三点意见:(1)思想要统一。对集团公司而言,追求的是利润最大化。一切制度安排都要将利润最大化作为唯一目标,包括内部控制。(2)组织要严密。我建议由总会计师李某全权负责建立健全和有效实施集团公司内部控制,我和总经理予以全力支持和配合。(3)监督要到位。应当成立履行内部控制监督检查职能的专门机构,直接对集团公司的总经理负责,定期或不定期地对内部控制执行情况进行检查评价,不断完善集团公司内部控制。

【要求】

从企业内部控制理论和方法的角度,指出总经理刘某、常务副总经理张某、总会计师李某、协管人事的副总经理周某以及董事长吴某在会议发言中的观点有何不当之处,并分别简要说明理由。

【分析提示】

——总经理刘某:

(1)认为内部控制可以杜绝财务欺诈等违法违纪现象出现的观点不恰当。

理由:内部控制由于其固有的局限性,以及出于成本效益原则的考虑,只能合理保证有关目标的实现,不能杜绝上述现象的出现。

(2)企业文化对内部控制影响较小的观点不恰当。

理由:企业文化是内部控制环境的重要组成部分,良好的企业文化可以促进内部控制机制的有效运作。

——常务副总经理张某:

(1)认为外部风险不属于内部控制范畴的观点不恰当。

理由:内部控制风险识别的对象不仅包括内部风险,还包括外部风险。

(2)对可能给企业带来重大经济损失的风险事项一律予以回避的观点不恰当。

理由:除风险回避外,企业还可以选择风险承担、风险降低和风险分担等风险应对策略。

——总会计师李某:

有关子公司重大决策权限的授权批准控制不恰当。

理由:不符合内部会计控制的有关规定,重大决策应实行集体决策制度,不应由总经理一人审批。

——协管人事的副总经理周某:

(1)由集团公司任命的子公司总经理和总会计师直接对集团公司董事会负责的观点不恰当。

理由:子公司总经理和总会计师应由子公司董事会任命并对其负责,接受集团公司董事会的监督。

(2)只对中层以上干部进行内部控制知识培训的观点不恰当。

理由:内部控制是由全员参与的一个管理过程,只有全体员工都掌握了内部控制的知识和理念,才能真正促进内部控制的有效实施。

——董事长吴某:

(1)以利润最大化作为内部控制的唯一目标的观点不恰当。

理由:内部控制的目标不仅包括经营目标,还包括战略目标、报告目标、资产目标和合规目标。

(2)由总会计师全权负责建立健全和有效实施集团公司内部控制的观点不恰当。

理由:董事长对建立健全和有效实施内部控制负总责。

(3)履行内部控制监督检查职能的专门机构直接对总经理负责的观点不恰当。

理由:履行内部控制监督检查职能的专门机构应当对董事会或审计委员会负责。

案例分析题三

2007年某省的劳动与社会保障部门选定A、B、C三个试点城市开展了下岗人员再就业培训。当年,三个试点城市均成功地完成了对本市所有下岗失业人员的再就业培训,并向省劳动与社会保障部门提交了有关本年下半年下岗人员再就业培训情况的书面报告。书面报告的主要内容如下:

A市:

本市劳动与社会保障局2007年度对本市下岗失业人员进行了再就业技能培训。全市8000名下岗失业人员全部参加了培训,本次培训聘请了高级专业技师授课,发生授课相关成本(包括教师课酬与教材费等)共计40万元。市劳动与社会保障局所属的职业技术学校免费为本次培训提供了教学场所。市企业联合会所属的会员企业也为参加培训的所有学员免费提供了实习场所,并选派优秀技工进行现场指导。本次培训未发生其他相关成本。经过再就业培训,本市下岗失业人员最终实现再就业4500人。

B市:

本市劳动与社会保障局2007年度对本市下岗失业人员进行了再就业技能培训。全市6800名下岗失业人员全部参加了培训,本次培训以聘请相关高校教师授课与岗前技能训

练相结合的方式。培训中发生授课相关成本(包括教师课酬与教材费等)共计 27.2 万元,发生岗前技能训练成本 10.2 万元。市劳动与社会保障局所属的职业技术学校免费为本次培训提供了教学场所。本次培训未发生其他相关成本。经过再就业培训,本市下岗失业人员最终实现再就业 4 200 人。

C 市:

本市劳动与社会保障局 2007 年度对本市下岗失业人员进行了再就业技能培训。全市 7 500 名下岗失业人员全部参加了培训,本次培训以聘请相关高校教师授课与岗前技能训练相结合的方式。培训中发生授课相关成本(包括教师课酬与教材费等)共计 20 万元,发生岗前技能训练成本 7.5 万元。市劳动与社会保障局所属的劳动服务公司为本次培训提供了教学场所,并收取了 17.5 万元的场地使用费。本次培训未发生其他相关成本。经过再就业培训,本市下岗失业人员最终实现再就业 4 000 人。

【要求】

假定你是该省劳动与社会保障部门聘请的评估专家,请根据上述资料回答下列问题:

1. 分别计算 A、B、C 三个试点城市的人均培训成本和下岗失业人员接受培训后的再就业率。

2. 运用成本-效益分析法,评价 A、B、C 三个试点城市中哪个为最佳再就业培训城市?

【分析提示】

1.(1)计算人均培训成本:

A 市: $400\ 000 \div 8\ 000 = 50$ (元/人)。

B 市: $(272\ 000 + 102\ 000) \div 6\ 800 = 55$ (元/人)。

C 市: $(200\ 000 + 75\ 000 + 175\ 000) \div 7\ 500 = 60$ (元/人)。

(2)计算再就业率:

A 市: $(4\ 500 \div 8\ 000) \times 100\% = 56.25\%$ 。

B 市: $(4\ 200 \div 6\ 800) \times 100\% = 61.76\%$ 。

C 市: $(4\ 000 \div 7\ 500) \times 100\% = 53.33\%$ 。

2. 运用成本-效益分析法,计算如下:

A 市单位效益所需的平均成本= $400\ 000 \div 4\ 500 = 88.89$ (元/人)。

B 市单位效益所需的平均成本= $374\ 000 \div 4\ 200 = 89.05$ (元/人)。

C 市单位效益所需的平均成本= $450\ 000 \div 4\ 000 = 112.5$ (元/人)。

经分析,A 市为最佳再就业培训城市。

案例分析题四

某大型商贸企业集团具有较高的知名度,其主业之一是汽车销售,并与国内多家大型汽车生产企业签有战略合作协议。集团提出要加大实业投资以提升竞争力。2007 年上半年,集团投资部门经过多次调研形成可行性研究报告,建议投资 1.3 亿元兼并控股乙汽车零部件生产企业(简称“乙公司”),以汽车销售为核心控制零部件生产业务。

集团总经理主持召开兼并乙公司项目评定会。请相关部门发表意见。

——投资部门提出,应当尽快签署兼并协议,主要理由是:

(1)中国汽车零部件市场潜力巨大,国内成熟的零部件生产企业的净资产收益率平均在 9%左右,投资零部件行业可获得较大的收益。

(2)乙公司 2006 年实现净利润 1 000 万元,年末净资产

的账面价值为 1.8 亿元,经营状况较好。

(3)乙公司有员工 500 人,其中 50%具有中级以上职称。可采用补偿方式将乙公司员工身份置换为合同制,这有利于经营机制和人才制度的改革,引进优秀人才,促进企业进一步做大做强。进行员工身份置换,每人平均补偿金额为 8 万元。

(4)收购乙公司可以充分发挥集团与国内多家大型汽车生产企业的战略合作优势,通过产销联动,对汽车生产企业生产车辆所需的零部件集中向乙公司采购。按年产 80 万辆汽车计算,预计每年可增加零部件销售收入 10 亿元,增加利润 7 000 万元。

——法律部门提出,同意投资部门所提兼并乙公司的建议,主要理由是:

(1)兼并乙公司不存在法律障碍。

(2)若兼并乙公司,需要关注可能存在尚未披露的担保等所引起的诉讼风险。

——财务部门提出,此项兼并应当慎重,主要理由是:

(1)采用国内分行业的加权平均资金成本率 6%对乙公司 2006 年经济增加值(EVA)进行测算,乙公司创造的经济增加值只有 60 万元。

(2)经咨询有关汽车专家,汽车零部件市场 60%为外资控股,国内大型汽车生产企业都有自己相对固定的零部件供应商,国内中小汽车零部件生产企业受资金、技术、人才、管理等因素的制约,可持续发展状况普遍不理想。

(3)经过调查发现,乙公司在全国有 10 家子公司,乙公司对所属子公司的控制力很弱,销售业务集中在少数客户经理手中。抽查的子公司存在或有事项没有披露的情况,且相关金额较大,仅对外担保涉及的金额就高达 1 亿元以上。

【要求】

假定你是集团公司总会计师,请根据上述资料回答下列问题:

1. 分析兼并乙公司主要存在哪些方面的风险,并简要说明理由。

2. 提出是否兼并乙公司的建议,并简要说明理由。

【分析提示】

1. 兼并风险分析。

(1)存在营运风险。

理由:①集团收购乙公司实现巨大协同效应的最重要的依据是,集团与大型汽车生产企业有战略合作协议,但上述战略合作协议并不具有法定约束力。②汽车零部件采购市场已是买方市场。

(2)存在并购成本增大及人才流失的风险。

理由:①在实施并购时,需安置乙公司的员工或者支付相关成本。②目前中小零部件生产企业的技术、营销人员及高管人员流动性过强,乙公司销售业务集中在少数客户经理手中,容易造成人才流失和业务流失。

(3)存在资产或负债不实的风

理由:①可能存在资产被高估的风险。②可能存在没有披露的巨额担保,相关的诉讼将使集团的负债增加。

(4)存在盈利能力下降的风

理由:采用行业加权平均资金成本率计算,乙公司 2006 年只创造了 60 万元的经济增加值。

2. 建议放弃兼并。

理由:虽然汽车零部件在我国市场潜力巨大,但兼并乙公

司存在很大风险。

案例分析题五

甲企业于1995年成立,专门生产经营畜禽饲料。由于产品质量好、服务周到,逐步形成品牌,已发展成为国内一家著名的饲料加工企业。2003年,该企业年度合并财务报表反映:资产总额25000万元,净资产12500万元,应收账款5000万元;短期借款5000万元,应付账款2500万元;主营业务收入100000万元,净利润3000万元。

2004年年初,因爆发禽流感疫情,畜禽养殖业遭受严重打击,甲企业经营受到严重影响,必须寻找新的利润增长点,尽快走出困境。2004~2006年,甲企业根据市场情况分析,实施以下发展战略:

(1)2004年2月,在其原材料采购地投资成立一家全资粮食购销企业(乙企业)。注册资本为3000万元,除向甲企业供应原料外,还开展购销业务。甲企业委派1名董事(副总经理)和1名财务总监常驻乙企业,并由该副总经理全面主持工作。乙企业当年实现主营业务收入50000万元,净利润100万元。

(2)2005年1月,在乙企业所在地低价收购一家已停产1年的面粉生产销售企业,继续聘任该面粉企业原总经理全面主持工作,并注入流动资金2000万元。由于产品质量原因,该面粉企业当年实现主营业务收入3000万元,亏损300万元。

(3)2005年6月,鉴于国内有色金属材料价格日益趋涨,投资成立了一家全资有色金属贸易公司,注册资本5000万元,以传统的低进高出做法获取价差。该有色金属贸易公司当年实现主营业务收入40000万元,净利润200万元。

(4)2006年11月,由于房地产市场升温,投资成立了一家全资房地产公司,注册资本10000万元;12月,在城郊收购了某地块用于商品房开发。

甲企业2006年度合并财务报表反映:资产总额80000万元,净资产10000万元,应收账款15000万元;短期借款30000万元,应付账款10000万元;经营活动现金流量净额500万元;主营业务收入200000万元(其中,饲料销售收入70000万元,粮食销售收入60000万元,面粉销售收入10000万元,有色金属贸易收入60000万元),净利润1000万元(其中,饲料业务实现净利润600万元,粮食业务实现净利润100万元,面粉业务发生亏损300万元,有色金属贸易实现净利润600万元)。

除上述资料外,不考虑其他因素。

【要求】

根据上述资料,请回答下列问题:

1. 从企业的盈利能力、偿债能力、资产运营能力、发展能力等方面进行分析,简要评价甲企业在实施发展战略后的财务变动状况及存在的问题。

2. 根据甲企业的财务变动状况及存在的问题,分析该企业在资本结构、人员配备、风险控制等方面有哪些值得改进和加强之处?

【分析提示】

1. (1)对企业的盈利能力、偿债能力、资产运营能力、发展能力进行分析:

①盈利能力大幅下降。主营业务利润率从3%下降到0.5%。

②偿债能力下降。资产负债率从50%提高到87.5%。

③资产运营效率下降。总资产周转率从4次下降到2.5次。

④发展能力不强。主营业务收入增加了1倍,资本增长率为-20%。

(2)评价企业在实施发展战略后的财务变动状况:

①粮食购销规模有所扩大,但盈利能力没有提高。

②面粉生产销售企业没能实现预期的寻找新的利润增长点的发展目标。

③传统主业饲料经营逐年出现萎缩,盈利能力下降。

④房地产业务还处于开发投入阶段,未来财务结果仍难断定。

2. (1)资本结构方面:

公司短期借款用于长期投资趋势明显,资本结构失衡,管理层需要增强风险意识,改善资本结构,提高应对偿债风险的能力。

(2)人员配备方面:

公司经营的产业跨度大,需要加大管理人才的培养和引进力度。

(3)风险控制方面:

有色金属贸易和房地产业务等与公司传统业务无关,且价格波动风险很大,公司为此应该建立风险管理体系。

案例分析题六

甲上市公司主要从事丁产品的生产和销售。自2006年以来,由于市场及技术进步等因素的影响,丁产品销量大幅度减少。该公司在编制2007年半年度财务报告前,对生产丁产品的生产线及相关设备进行减值测试。

(1)丁产品生产线由专用设备A、B和辅助设备C组成。生产出丁产品后,经包装车间的设备D进行整体包装后对外出售。

①减值测试当日,设备A、B的账面价值分别为900万元、600万元。除生产丁产品外,设备A、B无其他用途,其公允价值及未来现金流量现值无法单独确定。

②减值测试当日,设备C的账面价值为500万元,如以当前状态对外出售,预计售价(公允价值)为340万元,另将发生处置费用40万元。设备C的未来现金流量现值无法单独确定。

③设备D除用于丁产品的包装外,还对甲公司生产的其他产品进行包装。甲公司规定,包装车间在提供包装服务时,按市场价格收取包装费用。减值测试当日,设备D的账面价值为1200万元。如以当前状态对外出售,预计售价(公允价值)为1160万元,另将发生处置费用60万元;如按收取的包装费预计,其未来现金流量现值为1180万元。

(2)丁产品生产线预计尚可使用3年,无法可靠取得其整体公允价值。根据甲公司管理层编制的相关预算,丁产品生产线未来3年的现金流量预计如下:

①2007年7月~2008年6月有关现金流入和流出情况如下表所示:

项 目	金额(万元)
产品销售取得现金	1 500
采购原材料支付现金	500
支付工人工资	400
以现金支付其他制造费用	80
以现金支付包装车间包装费	20

②2008年7月~2009年6月,现金流量将在①的基础上增长5%。

③2009年7月~2010年6月。现金流量将在①的基础上增长3%。

除上述情况外,不考虑其他因素。

(3)甲公司在取得丁产品生产线时预计其必要报酬率为5%,故以5%作为预计未来现金流量的折现率。

5%的复利现值系数

折现率	1年	2年	3年
5%	0.952 4	0.907	0.863 8

(4)根据上述(1)~(3)的情况,甲公司进行了生产线及包装设备的减值测试,计提了固定资产减值准备。

①丁产品销量大幅度减少,表明丁产品生产线及包装设备均存在明显减值迹象,因此对设备A、B、C、D均进行减值测试。

②将设备A、B、C作为一个资产组进行减值测试。

该资产组的可收回金额 $= (1\ 500 - 500 - 400 - 80 - 20) \times 0.952\ 4 + (1\ 500 - 500 - 400 - 80 - 20) \times 105\% \times 0.907 + (1\ 500 - 500 - 400 - 80 - 20) \times 103\% \times 0.863\ 8 = 1\ 397.23$ (万元)。

该资产组应计提的减值准备 $= 2\ 000 - 1\ 397.23 = 602.77$ (万元)。其中:设备C应计提的减值准备 $= 500 - (340 - 40) = 200$ (万元);设备A应计提的减值准备 $= (602.77 - 200) \times 900 \div 1\ 500 = 241.66$ (万元);设备B应计提的减值准备 $= 402.77 - 241.66 = 161.11$ (万元)。

③对设备D单独进行减值测试。

设备D应计提的减值准备 $= 1\ 200 - (1\ 160 - 60) = 100$ (万元)。

【要求】

1. 分析、判断甲公司将设备A、B、C认定为一个资产组是否正确,并简要说明理由。如不正确,请说明正确的认定结果。

2. 分析、判断甲公司计算确定的设备A、B、C、D各单项资产所计提的减值准备金额是否正确,并简要说明理由。如不正确,请计算确定正确的金额。

【分析提示】

1. 将设备A、B、C认定为一个资产组正确。

理由:该三项资产组合在一起产生的现金流入独立于其他资产或资产组产生的现金流入。

2. 甲公司计算确定的设备A、B、C应计提的减值准备金额不正确。

理由:该生产线应计提的减值准备金额应当在设备A、B、C之间进行分配。

设备A应计提的减值准备金额 $= 602.77 \times 900 \div 2\ 000 = 271.25$ (万元)。

设备B应计提的减值准备金额 $= 602.77 \times 600 \div 2\ 000 = 180.83$ (万元)。

设备C应计提的减值准备金额 $= 602.77 \times 500 \div 2\ 000 = 150.69$ (万元)。

甲公司计算确定的设备D应计提的减值准备金额不正确。

理由:设备D的未来现金流量现值为1180万元。

设备D应计提的减值准备金额 $= 1\ 200 - 1\ 180 = 20$ (万元)。

案例分析题七

A上市公司根据2007年3月新颁布的企业所得税法,自2008年1月1日起其适用的所得税税率由33%改为25%。

2007年上半年,A公司发生的与所得税核算相关的事项及其处理结果如下:

(1)首次执行日,A公司持有的交易性金融资产公允价值为2600万元。2007年6月30日该交易性金融资产的公允价值为3500万元。公司管理层计划在2007年下半年出售该交易性金融资产。假定税法规定,资产持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额,待出售时一并计入。2007年6月30日,A公司认定持有的该交易性金融资产账面价值与计税基础之间形成应纳税暂时性差异,相应地确认了递延所得税负债297万元。

(2)2007年6月21日,A公司与部分职工签订了正式的解除劳动关系协议。该协议签订后,A公司不能单方面解除。根据该协议,A公司于2008年1月1日~2008年6月30日将向辞退的职工一次性支付补偿款5000万元。假定税法规定,与该项辞退福利有关的补偿款于实际支付时可税前抵扣。2007年6月30日,A公司未确认该辞退福利形成的预计负债以及相关的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,决定于当年年末确认。

(3)2007年6月下旬,A公司在对存货进行清查时,发现库存某产品因储存不当造成一定程度的腐蚀,预计只能降价出售,故计提了存货跌价准备400万元。销售部门提供的销售计划表明,该批存货拟于2008年2月对外出售。根据税法规定,企业确认的存货跌价准备在存货发生实质性损失时可税前扣除。2007年6月30日,A公司认定该批存货账面价值与计税基础之间形成可抵扣暂时性差异,相应地确认了递延所得税资产132万元。

(4)2007年6月30日,A公司应收B公司账款余额为2000万元。因B公司当期发生严重亏损,A公司对该应收账款计提了400万元坏账准备。税法规定,按照应收账款期末余额5%计算的坏账准备允许税前抵扣。根据与B公司达成的偿债协议,该笔债权将于2008年1月得到清偿。2007年6月30日,A公司认定该应收账款的账面价值与计税基础之间形成的可抵扣暂时性差异400万元,相应地确认了递延所得税资产132万元。

根据公司的未来发展计划,预计能够产生足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异。

【要求】

分析、判断A公司对事项(1)~(4)的所得税会计处理是否正确,并分别简要说明理由。如不正确,请分别说明正确的会计处理(包括应采用的所得税税率和应确认的递延所得税资产或负债的金额)。

【分析提示】

(1)A公司对事项(1)的所得税会计处理正确。

理由:因交易性金融资产形成的暂时性差异,应以所得税税率33%为基础确认递延所得税负债。

(2)A公司对事项(2)的所得税会计处理不正确。

理由:因辞退福利形成的预计负债而产生的暂时性差异,应以所得税税率25%为基础确认递延所得税资产。

正确的处理:

应确认递延所得税资产1250万元 $(5\ 000 \times 25\%)$ 。

(3)A公司对事项(3)的所得税会计处理不正确。

理由:因计提存货跌价准备产生的暂时性差异,应以所得税税率25%为基础确认递延所得税资产。

正确的处理:

应确认递延所得税资产 100 万元(400×25%)。

(4)A 公司对事项(4)的所得税会计处理不正确。

理由:因该应收账款形成的暂时性差异,应按所得税税率 25%确认递延所得税资产。

正确的处理:

应确认递延所得税资产 97.5 万元(390×25%)。

案例分析题八

实华集团公司拥有甲上市公司 75%的有表决权股份。甲公司是一家从事石油化工生产的公司,分别在上海证券交易所和香港联交所上市。

(1)甲公司 2007 年进行了一系列重大的资本运作和机构调整,以期优化企业的产业结构,提高企业的核心竞争力。甲公司 2007 年发生的相关事项如下:

①2007 年 5 月 18 日,为拓展境外销售渠道,甲公司与乙公司签订合同,以 45 亿港元的价格收购乙公司的全资子公司 F 公司的全部股权,使 F 公司成为甲公司的全资子公司。F 公司主要从事香港地区的 26 个加油(气)站和 2 个油库的经营业务。2007 年 4 月 30 日,F 公司的账面净资产为 26 亿港元。

2007 年 5 月 28 日,甲公司向乙公司支付了收购价款 45 亿港元。2007 年 7 月 1 日办理完毕 F 公司股权转让手续。

收购前,甲公司与乙公司、F 公司均不存在关联方关系。

②2007 年 7 月 3 日,甲公司以现金收购了实华集团公司所属 G 公司拥有的油田开采业务,G 公司为实华集团公司的全资子公司。2007 年 6 月 30 日,G 公司拥有的油田开采业务净资产账面价值为 26 亿元;国内资产评估机构以 2007 年 6 月 30 日为基准日,对 G 公司拥有的油田开采业务净资产进行评估,确认其价值为 30 亿元。

甲公司与 G 公司签订的收购合同规定,收购 G 公司拥有的油田开采业务的价款为 35 亿元。2007 年 8 月 28 日,甲公司向 G 公司支付了全部价款,并于 2007 年 10 月 1 日办理完毕 G 公司股权转让手续。

(2)2007 年 1 月 1 日,甲公司与下列公司的关系及有关情况如下:

①A 公司。A 公司系实华集团财务公司,主要负责实华集团所属单位和甲公司及其子公司内部资金结算、资金筹措和运用等业务,注册资本为 60 亿元。甲公司拥有 A 公司 49%的有表决权股份,实华集团公司直接拥有 A 公司 51%的有表决权股份。

②B 公司。B 公司是化纤类境内、外上市公司,注册资本为 50 亿元,B 公司尚未完成股权分置改革。甲公司拥有 B 公司 42%的有表决权股份,为 B 公司的第一大股东,第二大股东拥有 B 公司 18%的有表决权股份,其余为 H 股及 A 股的流通股股东。B 公司董事会由 7 名成员组成,其中 5 名由甲公司委派,其余 2 名由其他股东委派。B 公司章程规定,该公司财务及生产经营的重大决策应由董事会成员 5 人以上(含 5 人)同意方可实施。

③C 公司。C 公司系境内上市的油品销售类公司,注册资本为 20 亿元。甲公司拥有 C 公司 28%的有表决权股份,是 C 公司的第一大股东。第二大股东和第三大股东分别拥有 C 公司 22%、11%的有表决权股份。甲公司与 C 公司的其他股东之间不存在关联方关系;C 公司的第二大股东与第三大股东之间存在关联方关系。

④D 公司。D 公司的注册资本为 18 亿元。甲公司对 D 公司的出资比例为 50%,D 公司所在地国有资产经营公司对 D 公司的出资比例为 50%。D 公司董事会由 7 名成员组成,其中 4 名由甲公司委派(含董事长),其余 3 名由其他股东委派。D 公司所在地国有资产经营公司委托甲公司全权负责 D 公司的生产经营和财务管理,仅按出资比例分享 D 公司的利润或承担相应的亏损。

⑤E 公司。E 公司系中外合资公司,注册资本为 80 亿元。甲公司对 E 公司的出资比例为 50%。E 公司董事会由 8 名成员组成,甲公司与外方投资者各委派 4 名。E 公司章程规定,公司财务及生产经营的重大决策应由董事会 2/3 以上的董事同意方可实施,公司日常经营管理由甲公司负责。

除资料(1)、(2)所述的甲公司与其他公司的关系及有关情况之外,2007 年度未发生其他变动;不考虑其他因素。

【要求】

1. 根据资料(1)分析、判断甲公司收购 F 公司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。

2. 根据资料(1),确定甲公司收购 F 公司的购买日或合并日,并说明甲公司在编制 2007 年度合并财务报表时,F 公司 2007 年度哪个期间的利润和现金流量应当纳入合并财务报表?

3. 根据资料(1),分析、判断甲公司收购 G 公司拥有的油田开采业务是否属于业务合并,并说明该项合并应当按同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并的处理原则进行会计处理?并简要说明理由。

4. 根据资料(1)确定甲公司收购 G 公司拥有的油田开采业务的合并日(或购买日),并说明甲公司在合并日(或购买日)如何确定所取得 G 公司资产和负债的入账价值,以及甲公司所取得该油田开采业务净资产的账面价值与支付的收购价款之间差额的处理方法。

5. 根据资料(2),分析、判断甲公司在编制 2007 年度合并财务报表时应当将 A、B、C、D、E 公司中的哪些公司纳入合并财务报表?

【分析提示】

1. 甲公司收购 F 公司属于非同一控制下的企业合并。

理由:甲公司和 F 公司在合并前后均不受同一方或相同的多方最终控制。

2. 甲公司的购买日为 2007 年 7 月 1 日。

F 公司 2007 年 7 月 1 日~2007 年 12 月 31 日的利润和现金流量应纳入 2007 年度合并财务报表。

3. 甲公司收购 G 公司拥有的油田开采业务属于业务合并。该合并应比照同一控制下的企业合并的处理原则进行会计处理。

理由:甲公司和 G 公司在合并前后同受实华集团公司控制。

4. 甲公司的企业合并日为 2007 年 10 月 1 日。

甲公司对于合并日所取得的 G 公司拥有的油田开采业务应当按照该业务净资产的原账面价值确认。

甲公司对于合并日取得的 G 公司拥有的油田开采业务净资产账面价值与其支付的收购价款的差额,应当调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。

5. 应纳入甲公司 2007 年度合并财务报表的公司有:B 公司、D 公司。

案例分析题九

A单位财政拨款实行国库集中支付制度,设备购置采用财政直接支付的方式。2007年3月,该单位的内部审计部门按照国家有关规定,对本单位的国有资产管理情况及其会计处理进行全面审计。在审计过程中,发现A单位2006年12月的下列事项可能存在问题:

(1)2006年12月1日,A单位经主管部门审核,报同级财政部门审批后,与甲企业签订采购合同。根据合同的规定,A单位向甲企业采购价值为900万元的大型设备,其中40%的合同款项由A单位在合同签订后3日内支付,余款在收到设备后的30日内付清。A单位在合同签订后15日内收到所购设备。

①2006年12月1日,A单位在签订合同后,即向财政部门提交《财政直接支付申请书》,申请向甲企业支付360万元货款。会计处理为:增加事业支出360万元,同时增加财政补助收入360万元。12月3日,A单位收到代理银行开具的《财政直接支付入账通知书》,代理银行已经将首付款360万元支付给甲企业,会计处理为:增加固定资产和固定基金360万元。

②2006年12月15日,设备运抵A单位,购货发票上注明价款900万元。A单位验货无误。截至2006年12月31日,A单位尚未就剩余的合同款项向财政部门提交《财政直接支付申请书》,也未进行会计处理。

(2)2006年12月5日,A单位准备以自有资金通过融资租赁的方式租入成套设备一套,价值1000万元。A单位将融资租赁事项报主管部门审批,主管部门批准了该事项,并报同级财政部门备案。A单位收到主管部门的批复后,于12月20日与租赁公司签订了租赁合同。合同规定:A单位从当年开始,每年12月20日向租赁公司支付租金200万元,5年付清,期满后,该成套设备的产权归A单位。A单位于合同签订当日以银行存款支付了首笔租金200万元,会计处理为:增加固定资产1000万元,增加固定基金800万元,减少银行存款200万元。

(3)2006年12月10日,A单位管理层研究决定,拟将一栋闲置的旧办公楼对外出租,年租金收入为80万元。该出租事项已报主管部门备案。该办公楼于1990年购置,资金来源为相关机构与个人的捐赠,账面价值为1500万元。2006年12月20日,A单位收取当年办公楼租金80万元,款项存入银行。会计处理为:增加银行存款80万元,同时增加事业收入80万元。

(4)2006年12月15日,A单位管理层研究决定,拟以闲置设备作价出资,与乙公司共同设立一个独立经营运作的出国人员培训公司。该设备的账面价值为185万元,评估确认的价值为200万元。A单位报主管部门审批后,与乙公司签订投资协议,办理了注册手续。会计处理为:增加对外投资185万元,减少固定资产185万元;同时,减少固定基金185万元,增加事业基金(投资基金)185万元。

(5)2006年12月18日,A单位管理层研究决定,将一台旧设备出售。该设备账面价值为1500万元,售价为300万元。A单位将出售设备事项报主管部门审批,主管部门批准了该事项,并报同级财政部门备案。A单位收到主管部门的批复后,将该设备出售,收取价款300万元,存入银行。会计处理为:增加银行存款300万元,同时增加专用基金(修购基金)300万元;减少固定基金1500万元,同时减少固定资产1500

万元。

假定本案例中资产配置、使用及处置的规定限额为800万元,不考虑相关税费因素。

【要求】

请根据上述资料逐项进行判断:

1. A单位的相应做法是否符合国有资产管理的相关规定?如不符合,请说明原因,并指出正确的做法。

2. A单位的会计处理是否正确?如不正确,请说明正确的处理方法。

【分析提示】

1. (1)A单位采购设备的做法符合国有资产管理的相关规定。

事项①中的会计处理不正确。

正确的处理为:

12月1日,提交《财政直接支付申请书》时不进行会计处理。12月3日,尚未收到设备,应增加预付账款和财政补助收入360万元。

事项②中的会计处理不正确。

正确的处理为:

12月15日,增加事业支出360万元,减少预付账款360万元;增加固定资产900万元,增加应付账款900万元;增加固定基金360万元,减少应付账款360万元。

(2)A单位融资租入设备的做法符合国有资产管理的相关规定。

A单位的会计处理不正确。

正确的处理为:

增加固定资产1000万元,增加其他应付款1000万元;增加固定基金200万元,减少其他应付款200万元;增加事业支出(或经营支出)200万元,减少银行存款200万元。

(3)A单位出租办公楼的做法不正确。

根据国有资产管理的相关规定,事业单位将自用国有资产对外出租时,须经主管部门审核,报同级财政部门审批,取得的收入应当纳入单位预算,统一核算,统一管理。

A单位的会计处理不正确。

正确的处理为:

增加银行存款80万元,同时增加其他收入80万元。

(4)A单位对外投资的做法不正确。

根据国有资产管理的相关规定,事业单位将自用国有资产对外投资,须经主管部门审核,报同级财政部门审批,取得的收入应当纳入单位预算,统一核算,统一管理。

A单位的会计处理不正确。

正确的处理为:

增加对外投资200万元,同时增加事业基金(投资基金)200万元;减少固定基金185万元,同时减少固定资产185万元。

(5)A单位出售设备的做法不正确。

事业单位处置单位价值在规定限额以上的资产,须经主管部门审核后报同级财政部门审批。A单位处置设备的账面价值为1500万元,已超过规定限额,应在经主管部门审核、报同级财政部门审批后,再进行处置。

2. A单位的会计处理不正确。

正确的处理为:

增加应缴财政专户款300万元,增加银行存款300万元;减少固定资产和固定基金1500万元。