

2008 年度全国高级会计师资格考试 《高级会计实务》模拟试题 及参考答案

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。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的监督下,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能否以会计资料已移交而推脱责任?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、完整性方面的问题,是否对该会计资料负法律责任?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?并说明理由。

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. 会计人员A脱产学习1个月,需要办理会计工作的交接手续。根据《会计工作规范》的规定,会计人员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而推脱责任。根据《会计工作规范》的规定,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。

任。即使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、完整性方面存在问题,如事后发现,也应由原移交人员负责,原移交人员不应以会计资料已移交而推脱责任。

4. 接替人员E不对该会计资料负法律责任。根据《会计工作规范》的规定,接替人员不对移交过来的会计资料的合法性、真实性、完整性负法律上的责任。

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《会计工作规范》的规定,国有企事业单位的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从事出纳工作。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,政府主管部门任命、聘任或者解聘。

案例分析题二

ABC会计师事务所A和B注册会计师接受委派,对甲上市公司(以下简称“甲公司”)2007年度会计报表进行审计。甲公司尚未采用计算机记账。A和B注册会计师于2007年11月1日至7日对甲公司的内部控制制度进行了解和测试,并在相关审计工作底稿中记录了了解和测试的事项,摘录如下:

(1)甲公司产成品发出时,由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后,将第一联出库单留存登记产成品卡片,第二联销售部留存,第三联、第四联交会计部会计人员乙登记产成品总账和明细账。

(2)会计人员戊负责开具销售发票,在开具销售发票之前,先核对装运凭证和相应的经批准的销售单,并根据已授权批准的商品价目表填写销售发票上的价格,根据装运凭证上的数量填写销售发票上的数量。

(3)甲公司的材料采购需经授权批准后方可进行,采购部根据经批准的请购单发出订购单。货物运达后,验收部根据订购单的要求验收货物,并编制一式多联的未连续编号的验收单。仓库根据验收单验收货物,在验收单上签字后,将货物移入仓库加以保管。验收单上有数量、品名、单价等要素。验收单一联交采购部登记采购明细账并编制付款凭证,付款凭证经批准后,月末交会计部;一联由仓库保留并登记材料明细账。会计部根据只附验收单的付款凭证登记有关账簿。

(4)会计部审核付款凭证后,支付采购款项。甲公司授权会计部的经理签署支票,经理将其授权给会计人员丁负责,但保留了支票印章。丁根据已批准的付款凭证,在确定支票收款人名称与付款凭证内容一致后签署支票,并在付款凭证上加盖“已支付”的印章。对付款控制程序的穿行测试表明,A和B注册会计师未发现与公司规定有不一致之处。

(5)计划部根据批准签发预先编号的生产通知单,生产部根据生产通知单填写一式四联的领料单,仓库发料后,其中一联留存,一联连同材料交还领料部,其余两联经仓库登记材料明细账后送会计部进行材料收发核算和成本核算。

(6)甲公司股东大会批准董事会的投资权限为1亿元以下。董事会决定由总经理负责实施。总经理决定由证券部负责总额1亿元以下的股票买卖。甲公司规定:公司划入营业部的款项由证券部申请、会计部审核、总经理批准后划转入公司在营业部开立的资金账户。经总经理批准,证券部直接从营业部资金账户支取款项。由会计部进行证券买卖、资金存取的会计处理。A和B注册会计师了解和测试投资的内部控制制度后发现:证券部在某营业部开户的有关协议及补充协议未经会计部或其他部门审核。根据总经理的批准,会计部已将8000万元汇入该户。由证券部进行证券买卖的会计处理,月底将证券买卖清单交给会计部,会计部据以汇总登记。

(7)甲公司控股股东的法定代表人同时兼任甲公司的法定代表人,总经理是聘任的。在公司章程及相关决议中未具体载明股东大会、董事会、经营班子的融资权限和审批程序。经了解,甲公司由财务部负责融资,2007年根据总经理的批示向工商银行借入了1亿元款项。

(8)甲公司设立了内部审计部,并直接对董事长负责。每年对子公司和各业务部进行审计,并出具内部审计报告。A和B注册会计师获取了2007年度所有的内部审计报告,经抽查表明,内部审计报告指出了内部控制存在的缺陷并提出了改进建议。

(9)甲公司设立现金出纳员和银行出纳员。银行出纳员负责到银行取送支票等票据,并登记银行存款日记账。月底由银行出纳员编制银行存款余额调节表。

(10)员工报销时需根据公司的审批手续报批,会计部对报销单加以审核,现金出纳员见到加盖核准印章的支出凭证后付款。

【要求】

根据上述摘录,假定未描述的其他内部控制不存在缺陷,请指出甲公司内部控制在设计与运行方面的缺陷,并提出改进建议。

【分析与提示】

1.就甲公司内部控制如(1)所述的情况,会计人员乙同时登记产成品总账和明细账,不相容职务未进行分离。建议甲公司由不同的会计人员登记产成品总账和明细账。

2.就甲公司内部控制如(3)、(4)所述的情况,验收单未连续编号,不能保证所有的采购都已记录或不被重复记录。建议甲公司对验收单进行连续编号。

3.付款凭单未附订购单及供应商的发票等,会计部无法核对采购事项是否真实,登记有关账簿时,金额或数量可能会出现差错。建议甲公司将订购单和供应商的发票等与付款凭单一起交会计部。

4.针对会计部月末审核付款凭单后才付款的情况,建议甲公司采购部及时将付款凭单交会计部,按约定时间付款。

5.就甲公司内部控制如(6)所述的情况,证券部直接支取款项使得授权与执行职务未能分离,难以保证款项安全。建议甲公司从资金账户支取款项时,由会计部审核并记录,再由证券部办理。

6.与证券投资有关的活动要由两个部门控制。有关的协议未经独立的部门审查会使相关条款未全部在协议中载明,可能存在协议外的约定。建议甲公司与营业部的协议经会计部或法律部审查。由证券部进行证券买卖的会计处理,不相容职务没有分离,并且未得到适当的授权和批准。月末会计部汇

总登记证券投资记录,未及时按每一种证券分别设立明细账进行详细核算。建议甲公司由会计部负责对投资进行核算,及时分品种设立明细账进行详细核算。

7.就甲公司内部控制如(7)所述的情况,借款应得到适当的授权或批准。建议甲公司在公司章程或有关决议中具体规定股东大会、董事会、经营班子的融资权限和审批程序。

8.就甲公司内部控制如(9)所述的情况,银行出纳编制银行存款余额调节表,不相容职务未分离,凭证和记录未得到控制。建议甲公司银行存款余额调节表由出纳以外的会计人员编制。

案例分析题三

某公司的主要业务为制造3G手机芯片,成立以来一直发展较快。目前公司拟通过上市获取更多资金以用于经营和发展。在做出上市决策之前,公司内部管理层必须对公司的财务状况和经营成果有一个全面了解和长远规划。公司的有关资料如下:

(1)资产负债表资料如下:

项 目	去年平均余额	今年平均余额
流动资产		43 400
固定资产		64 680
资产总计	98 875	108 080
流动负债		15 200
长期负债		43 200
股东权益		49 680
负债与股东权益总计	98 875	108 080

(2)利润表资料如下:

项 目	去年发生额	今年发生额
营业收入	182 700	208 000
减:营业成本		181 800
财务费用		5 028
管理费用		6 468
营业利润		14 704
减:营业外支出		704
利润总额		14 000
所得税		4 200
净利润		9 800

(3)相关财务比率如下:

项 目	本公司	行业平均水平
流动比率		2.5
资产负债率		61%
总资产周转率		1.73
净资产收益率		15%
营业净利率		4%
已获利息倍数		3.36
营业收入增长率		12%
总资产增长率		8%

假定该公司:①流动负债的平均利率为7.5%,长期负债

的平均利率为9%;②所得税税率为30%;③公司的所有者权益的资金成本率为10%。

【要求】

1. 计算该公司的流动比率、资产负债率、总资产周转率、净资产收益率、营业净利率、已获利息倍数、营业收入增长率、总资产增长率,并简要分析公司的偿债能力、盈利能力、营运能力和发展能力,评价该公司上市的可能性。

2. 根据杜邦财务分析体系(净资产收益率=营业净利率×总资产周转率×权益乘数),以行业平均水平为标准,确定哪一个指标对净资产收益率影响最大。

3. 计算公司的经济利润,并与会计利润进行比较,分析经济利润指标对公司上市决策的有用性。

【分析提示】(本题涉及财务分析与财务战略)

1. 计算下表中的若干指标:

项 目	本公司	行业平均水平
流动比率	2.86	2.5
资产负债率	54%	61%
总资产周转率	1.92	1.73
净资产收益率	19.73%	15%
营业净利率	4.71%	4%
已获利息倍数	3.78	3.36
营业收入增长率	13.85%	12%
总资产增长率	9.31%	8%

该公司流动比率为2.86,大大高于行业平均水平,说明该公司短期偿债能力较强,但是建议关注一下公司的存货情况,确保有足够的现金偿还流动负债。

该公司已获利息倍数高于行业平均水平,说明公司长期偿债能力较强。

该公司净资产收益率大大高于行业平均水平,营业净利率也高于行业平均水平,说明盈利能力较强。

该公司总资产周转率高于行业平均水平,营业收入增长率和总资产增长率高于行业平均水平,说明营运能力和发展能力不错。

由此可以看出,公司各项指标处于行业中较高水平,上市的可能性较大。

2. 根据杜邦财务分析体系进行分析:

行业平均权益乘数=1÷(1-61%)=2.56; 本公司权益乘数=1÷(1-54%)=2.17。

营业净利率对净资产收益率的影响=(4.71%-4%)×1.73×2.56=3.14%。

总资产周转率对净资产收益率的影响=4.71%×(1.92-1.73)×2.56=2.29%。

权益乘数对净资产收益率的影响=4.71%×1.92×(2.17-2.56)=-3.53%。

由此可见,营业净利率对净资产收益率产生的正面影响最大,权益乘数对净资产收益率产生的负面影响最大。

3. 计算公司的经济利润:

息前税后利润=9 800+5 028×(1-30%)=13 319.6(万元)。

投资成本=49 680+43 200=92 880(万元)。

投资资本收益率=13 319.6÷92 880×100%=14.34%。

加权平均资金成本=9%×(1-30%)×43 200÷92 880+10%×49 680÷92 880=8.28%。

经济利润=(14.34%-8.28%)×13 319.6=807.17(万元)。

会计利润=净利润=9 800(万元)。

该公司会计利润很高,同时经济利润为正值,说明公司盈利水平较高,且在经营管理上符合价值管理的要求,企业真正的价值和会计利润一样表现出良好的一面。

案例分析题四

乙公司是食品行业中一家规模较小的公司,一直希望与大规模公司联合,甲公司则是该行业中规模较大的企业,双方在经过一段时间的接触和谈判之后,决定由甲公司兼并乙公司。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番。乙公司要求的股权转让价为2 400万元。甲公司预计在收购价款之外还要支付评估费、律师费、财务顾问费等收购交易费用1 800万元。

2006年年底,乙公司预计可能被收购,处置了一处长期闲置的厂房,税后净收益为13万元。

假设甲、乙公司的长期负债利率均为10%,所得税税率均为33%。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2006年12月31日的基本情况如表1所示:

表 1 单位:万元

资 产	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 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

甲、乙公司2006年经营业绩与其他指标如表2所示:

表 2 单位:万元

2006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		
2006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		
近三年平均利润:		
2004年	380	83
2005年	390	75
市盈率	24	16

【要求】

1. 计算填列甲、乙公司的简易利润表。

2. 选用以下不同的估计净收益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,将以此计算出的乙公司税后利润作为估计净收益指

标进行估价。

3. 根据 2 的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。

4. 分析此次并购的利弊,并做出是否并购的决策。

【分析提示】(本题涉及企业并购)

1. 计算填列甲、乙公司的简易利润表。

单位:万元

2006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	198	33
税后利润	402	67
2006年有关指标:		
净资产收益率(净资产用期末数计算)	13.4%	8.38%
净利润增长率	3.08%	-10.67%
近三年平均利润:		
2004年	380	83
2005年	390	75
市盈率	24	16

2. 乙公司价值计算如下: ①乙公司价值=67×24=1 608(万元)。②乙公司价值=[(67-13+75+83)÷3]×24=1 696(万元)。③乙公司净资产额=800(万元)。乙公司估计净收益=800×13.4%=107.2(万元)。乙公司价值=107.2×24=2 572.8(万元)。

3. 计算并购净收益:

并购收益=9 600×2-(9 600+1 608)=7 992(万元)。

并购溢价=2 400-1 608=792(万元)。

并购净收益=7 992-792-1 800=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. 分析此次并购的利弊,并做出是否并购的决策。

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,还可以很快的速度扩大生产经营规模,确立或巩固公司在行业中的优势地位。这些优势在横向并购中尤其可以显现出来。另外,并购还有助于公司消化过剩的生产能力,降低生产成本和资金成本,改善财务结构,提升公司价值,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,最终实现公司的战略目标。

但是并购行为也存在一定风险。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设置障碍,从而增加甲公司的收购成本,甚至有可能导致收购失败。但是上述相关资料显示,乙公司营运状况良好,且此次并购是善意并购,上述弊端不会对甲公司造成困扰。

甲公司在此次并购活动中也应注意,如果资金不足,可能产生融资风险。乙公司员工的工资或遣散费按照相关规定来支付,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,避免严重高估的情况发生,从而给自身造成很大的经济损失。对于新成立公司的价值估计要用数据分析或者行业水平来确定,而不是盲目乐观地确定。

综上所述,该项并购利大于弊,可以进行。

案例分析题五

某集团公司是一个历史悠久的水泥生产企业,2003 年该集团公司申请上市成功。集团公司自成立以来,一直保持较大的生产规模,现正处于产销两旺的阶段。

该集团公司有关财务资料如下:

资产负债表(简表)

表 1 2006 年 12 月 31 日 单位:万元

项 目	年末数
货币资金	2 800
交易性金融资产	18 420
应收账款	16 520
存货	30 500
流动资产合计	68 240
固定资产	107 600
其他非流动资产	21 800
资产总计	197 640
短期借款(平均利率为8%)	18 000
应付票据	15 700
应付账款	21 400
应交税费	14 540
流动负债合计	69 640
长期借款(平均利率为5%)	50 000
负债合计	119 640
股本(普通股)	20 000
资本公积	50 000
未分配利润	8 000
股东权益合计	78 000
负债和股东权益总计	197 640

利润表(简表)

表 2 2006 年度 单位:万元

项 目	本年数
营业收入	140 240
减:营业成本	100 800
营业税金及附加	16 400
销售费用	7 500
管理费用	4 300
财务费用(全部为利息支出)	3 940
营业利润	7 300
.....
利润总额	6 100
减:所得税费用(所得税税率为30%)	1 830
净利润	4 270

目前该集团公司与某水力发电集团合作,为建设国内第一规模水力发电大坝提供原料,集团公司在经过充分的市场调研后认为应该扩大生产能力,在 2006 年年底前新建一条新的生产线,集团公司为此需要筹集资金 8 500 万元。

董事会召开会议决策采用何种筹资方案,备选的筹资方案如下:

方案 A,发行 5 年期普通公司债券,票面利率为 6%,每年年末支付利息,到期还本。

方案 B,发行 5 年期可转换公司债券,票面利率为 6%,每年年末支付利息,到期还本,债券发行 1 年后即可行使转换权,转换价格为每股 4 元。

方案 C,增发普通股,发行价格为每股 4 元。

方案 D,采用融资租赁方式,假设每年会产生租金费用 60 万元。

【要求】

假设公司 2007 年预计息税前利润为 11 640 万元。

1. 分析四种筹资方案对公司收益的影响。
2. 分析四种筹资方案对经营管理支配权的影响。
3. 权衡利弊,选择最为合适的筹资方式。如果筹集的资金全面用于新建生产线,计算平均会计收益率。

【分析提示】(本题涉及筹资决策)

对公司收益的考虑即为设法增加公司现有普通股股东的每股收益,对公司经营管理支配权的考虑则是负债资金和自有资金的筹集是否会造成本公司经营管理支配权的分散。

1. 对公司收益的影响:

方案 A,每股收益=(11 640-8 500×6%-3 940)×(1-30%)÷20 000=0.25(元/股)。

方案 B,行使转换权之前的每股收益=(11 640-8 500×6%-3 940)×(1-30%)÷20 000=0.25(元/股),行使转换权之后的每股收益=(11 640-3 940)×(1-30%)÷(20 000+8 500÷4)=0.24(元/股)。

方案 C,每股收益=(11 640-3 940)×(1-30%)÷(20 000+8 500÷4)=0.24(元/股)。

方案 D,每股收益=(11 640-3 940-60)×(1-30%)÷20 000=0.27(元/股)。

四个方案之中,方案 D 每股收益最高,这是因为融资租赁的租金对利润的影响不大,且普通股股数没有变化,对每股收益不会产生摊薄的影响。

2. 对公司经营管理支配权的影响:

由于股票与公司债券被赋予的不同权利,增发股票会分散公司的控制权。基于这一点,增发普通股最直接、最迅速地分散了公司经营管理的支配权,而可转换公司债券持有者在行使转换权之后,也会分散公司经营管理的支配权,但是这个分散效应并不确定,且比较增发普通股而言,分散效应较弱。

发行普通债券和融资租赁则并不存在分散公司经营管理的支配权的问题。

3. 其他方面的利弊分析:

方案 A 的优点有:资金成本较低、保证控制权、发挥财务杠杆作用,但是该方案也存在筹资风险高、限制条件多、筹资额有限的局限性。

方案 C 则没有固定利息负担、没有固定到期日、筹资风险小、能提高公司信誉,但资金成本较高、容易分散控制权。

方案 B 则存在不确定性,虽然可以避免方案 A 和方案 C 的局限性,但是行使转换时机不好时,也可能同时暴露方案 A 和方案 C 的局限性。

方案 D 则具有筹资速度快、限制条款少、设备淘汰风险小、到期还本压力小、税收负担轻等好处,唯一不足的是资金成本较高。

综合上述各方面的分析,公司应采用方案 D,即进行融资租赁较为合适。

会计收益率=0.27×20 000÷8 500=63.53%。

案例分析题六

东方股份有限公司(以下简称“东方公司”)是一家隶属于大地国有控股集团公司的工业企业。根据未来市场竞争情况,东方公司将在 2007 年进行战略调整,全面提升公司竞争优势和综合实力。东方公司 2007 年发生如下事项并进行了会计处理:

1. 经大地国有控股集团有限公司批准,2007 年 1 月,东方公司以发行债券的方式筹集大量资金购并了大地集团下属的建材原料生产企业甲公司。甲公司生产的建材原料是东方公司产品生产的主要原材料,其供给的稳定情况直接决定东方公司生产经营的连续性。并购甲公司以实现对其的控制,有助于优化东方公司的上游产业链。东方公司的会计师对在合并中取得的资产和负债,按照合并日在甲公司的公允价值进行计量;对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份额的差额,确认为商誉。为并购甲公司而发行的企业债券所发生的 30 万元的相关手续费计入了当期损益。

2. 东方公司为能够稳定、持续地发展,决定投资基础产业。2007 年 8 月,东方公司斥资 5 000 万元购买了外省某市的一家自来水公司 100% 股份,使其成为东方公司的全资子公司。东方公司的会计师对合并中取得的资产和负债,按照合并日在自来水公司的账面价值进行计量;合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值的差额,调整了资本公积;不足冲减的部分,调整留存收益。

【要求】

请分别判断东方公司的上述会计处理是否正确?并说明理由。

【分析提示】

1. 东方公司并购甲公司交易的会计处理不正确。理由是:

(1)《企业会计准则第 20 号——企业合并》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。由此判断,东方公司和甲公司同属大地国有控股集团有限公司控制,因此东方公司并购甲公司的交易属于同一控制下的企业合并。

(2)根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定,东方公司在合并中取得的资产和负债应当按照合并日在甲公司的账面价值进行计量;东方公司取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

(3)《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定,为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。因此,题中东方公司为并购甲公司而发行的企业债券所发生的 30 万元手续费不能计入当期损益,而应予以资本化,计入所发行债券的初始计量金额。

2. 东方公司并购自来水公司交易的会计处理不正确。理由是:

(1)《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定,非同一控制下的企业合并是指,参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制。由此判断,自来水公司是外省某市的一家独立企业,显然与甲公司不存在此类关系,因此对自来水公司的并购属于非同一控制下的企业合并。

(2)根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定,非同一控制下的企业合并中取得的资产和负债入账价值确定

的基础区分以下几种不同情况:①合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产(不仅限于被购买方原已确认的资产),其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的,应当单独予以确认并按照公允价值计量。②合并中取得的无形资产,其公允价值能够可靠地计量的,应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。③合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债,履行有关的义务很可能导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠地计量的,应当单独予以确认并按照公允价值计量。④购买方对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份额的差额,应当确认为商誉。购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核;经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益。

案例分析题七

北海股份有限公司为境内上市公司,所得税税率为33%。从2007年1月1日起按照《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》(财会[2006]3号)的要求,执行新会计准则。假定北海公司2007年度实现会计利润2300万元,以前年度不存在未弥补的亏损,暂时性差异在可预见的未来很可能转回,并且以后年度很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。2007年发生了如下与所得税有关的事项:

1. 2007年12月31日,北海公司根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,确认了已售商品产品保修费用200万元,作为预计负债。按照税法规定,产品保修费用在实际支付时可以在税前抵扣。北海公司对此在年末资产负债表中确认递延所得税负债200万元。

2. 2007年12月北海公司销售一批货物给丁公司,含税收入1170万元,款项未收,形成一笔应收账款。由于该笔应收账款很可能全部收回,北海公司未计提坏账准备。

3. 北海公司2007年6月从母公司购入一台大型设备作为固定资产,其入账价值为1550万元,而在母公司该设备的成本为1200万元。北海公司按年数总和法计提折旧,预计使用年限为5年,预计净残值为50万元。按照税法规定,该设备采用直线法计提的折旧可以在税前扣除。北海公司对此事项在年末资产负债表中确认了递延所得税资产15万元。

4. 2007年12月31日,北海公司的库存商品1000万元中有部分存货价值发生严重减损,北海公司对该存货计提了存货跌价准备250万元。按照税法规定,计提的减值准备不允许税前扣除,但在实际发生损失时可税前扣除。

5. 2007年10月15日,北海公司购入股票600万元作为交易性金融资产。2007年12月31日,该股票的公允价值为640万元。北海公司按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,将该股票以公允价值计量且将其变动计入了当期损益。按照税法规定,成本在持有期间保持不变。

6. 2007年12月31日,北海公司对联营企业丙公司的投资按照权益法进行核算,确认投资收益160万元。按照税法规定,可在税前抵扣的是初始投资成本。假设北海公司能够控制该项暂时性差异转回的时间,且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

【要求】

1. 分析判断北海公司计提产品保修费用产生的预计负债是否形成暂时性差异,并说明理由;指出北海公司对此确认递延所得税负债200万元是否正确。

2. 分析判断北海公司上述应收账款是否形成暂时性差异,并指出对资产负债表中递延所得税资产或递延所得税负债的影响额。

3. 分析判断北海公司对上述固定资产事项确认递延所得税资产是否正确,并说明理由。

4. 分析判断计提存货跌价准备是否形成暂时性差异,并说明是否应确认递延所得税资产或递延所得税负债。

5. 分析判断交易性金融资产是否形成暂时性差异,并说明其对所得税的影响。

6. 分析判断对联营企业的投资按权益法确认投资收益对递延所得税资产或递延所得税负债的影响。

【分析与提示】

1. 计提产品保修费用产生的预计负债属于暂时性差异。理由:按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定,暂时性差异,是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。2007年年末预计负债的账面价值为200万元,计税基础为0,从而产生暂时性差异200万元。同时,现行会计准则规定,按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额的暂时性差异。资产的账面价值大于其计税基础或是负债的账面价值小于其计税基础时,会产生应纳税暂时性差异。可抵扣暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础时,会产生可抵扣暂时性差异。因此,上述预计负债所形成的是可抵扣暂时性差异。

北海公司对该预计负债事项对未来所得税的影响确认递延所得税负债200万元不正确。因为对可抵扣暂时性差异,在可预见的未来很可能转回,并且以后年度很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的情况下,应确认递延所得税资产。该预计负债事项应确认的递延所得税资产=200×33%=66(万元)。

2. 2007年年末应收账款的账面价值为1170万元,相关的收入已包括在应税利润中,将来收回应收账款时不需再交税,因此该应收账款的计税基础是1170万元。由于资产的账面价值等于资产的计税基础,两者没有差异,不形成暂时性差异,不确认递延所得税资产或递延所得税负债。

3. 北海公司对该固定资产事项对未来所得税的影响确认递延所得税资产15万元不正确。理由:

(1)计算2007年12月31日该固定资产的账面价值。

2007年应计提折旧=(1550-50)×5÷15÷2=250(万元)。固定资产账面价值=1550-250=1300(万元)。固定资产计税基础=1550-(1550-50)÷5÷2=1400(万元)。由于资产账面价值为1300万元,资产计税基础为1400万元,因此形成可抵扣暂时性差异100万元。

(2)应确认递延所得税资产=100×33%=33(万元)。

4. 存货账面价值为750万元(1000-250),存货计税基础

为1000万元,形成可抵扣暂时性差异250万元。应确认递延所得税资产=250×33%=82.5(万元)。

5. 该股票作为交易性金融资产,期末按公允价值计价,其账面价值为640万元,而其计税基础为600万元,两者的差额形成暂时性差异。由于此项暂时性差异将使得北海公司在确定未来期间的应纳税所得额时产生应纳税金额,因此,属于应纳税暂时性差异。应确认递延所得税负债=(640-600)×33%=13.2(万元)。

6. 北海公司确认投资收益,使资产增加,但其计税基础是初始投资成本,因此形成应纳税暂时性差异。按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定,企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异,应当确认相应的递延所得税负债,但是同时满足下列条件的除外:投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。故北海公司对与其联营企业丙公司投资相关的应纳税暂时性差异不应确认递延所得税负债。

案例分析题八

长城股份有限公司(简称“长城公司”)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》。长城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。

长城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)长城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,长城公司采用未来适用法进行处理,对2007年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公司诉长城公司产品质量案判决,法院一审判决长城公司赔偿A公司200万元的经济损失。长城公司和A公司均表示不再上诉。2月1日,长城公司向A公司支付上述赔偿款。该诉讼案系长城公司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长城公司赔偿部分损失。2006年12月31日,该诉讼案件尚未判决,长城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日确认了150万元的预计负债。

长城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,长城公司向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。长城公司于当日发货,同时收到B公司支付的部分货款150万元。2008年2月2日,长城公司因X电子产品质量问题同意给予B公司每台2万元的销售折让。长城公司于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。

长城公司就销售折让调整了2008年2月的销售收入20万元。

(4)2007年12月3日,长城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,长城公司发运该电子设备,并取得铁

路发运单和海运单。至12月31日,长城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免征增值税,也不退回增值税。

长城公司该电子设备的成本为每台410万元。长城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。

长城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为936万元人民币。

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

长城公司对此项交易未在会计报表附注中进行任何披露。

(6)2007年8月1日,长城公司支付1650万元购买了丁公司的全部股权。丁公司与长城公司同属一家集团公司控制,从事与长城公司相同的业务。集团公司为了降低管理成本,提高专业管理水平,决定由长城公司收购丁公司的全部股权,收购后作为长城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账面净资产为基础,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,长城公司支付了1650万元,并于当日办妥了合并有关手续。此外,长城公司支付了8万元与本次收购相关的注册会计师审计费用。

长城公司将支付的对价1650万元与丁公司账面净资产1500万元之间的差额以及审计费用计入了当期损益。

(7)长城公司拥有乙公司30%的表决权资本。2007年10月,长城公司与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,在长城公司和B公司股东大会批准并办妥相关手续后,长城公司获得B公司拥有的乙公司40%的表决权资本。11月5日,长城公司和B公司召开临时股东大会,批准了股权转让协议,12月10日长城公司支付了全部收购对价3000万元,至2007年12月31日,长城公司尚未办妥股权交接手续。

在编制2007年度合并财务报表时,长城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,长城公司对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,长城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,长城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,长城公司在资产负债表中列示的外币债权的金额是否正确;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,长城公司对此项交易未在会计报表附注中进行任何披露是否正确;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,长城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,长城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。

【分析提示】

1. 长城公司对所得税核算方法的变更采用未来适用法进行处理不正确。

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。

正确的会计处理方法:长城公司应调整 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. 长城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的现时义务,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。

正确的会计处理方法:长城公司应调增 2006 年营业外支出 50 万元,其他相关项目应一并调整。

3. 长城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。

正确的会计处理方法:长城公司应调减 2007 年度主营业务收入 20 万元,不调整成本。

4. 长城公司在资产负债表中列示的外币债权的金额不正确。

理由:应收账款金额为 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。按照会计准则的规定,资产负债表中的金额应该是期末汇率折算的金额。

正确的会计处理方法:按照 2007 年 12 月 31 日的汇率折算,在资产负债表中应收账款的金额为 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. 长城公司对此项交易未在会计报表附注中进行任何披露不正确。

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。由于长城公司和甲企业同受张总裁控制或重大影响,据此判断,长城公司与甲企业存在关联方关系,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。

正确的会计处理方法: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. 长城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:根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》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。因长城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。

在同一控制下的合并中,合并方在企业合并中取得资产和负债,应当按照被合并方的账面价值计量。合并方取得的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。

同时会计准则规定,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。

正确的会计处理方法:长城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,冲减盈余公积。

7. 长城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,长城公司将拥有乙公司 70% 的表决权资本,能够控制乙公司,应纳入合并范围。长城公司虽然支付了全部价款,但直到 2007 年 12 月 31 日尚未办妥股权交接手续,表明长城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

某事业单位尚未实行国库集中支付制度。2007 年发生如下业务:

(1)与供货商签订一项合同,购入一批固定资产,合同金额为 55 万元,以财政部门拨入的用于购置固定资产的项目经费 50 万元先行支付。合同规定余款于 2008 年付清。2007 年收到固定资产和有关发票账单时,借:事业支出 55 万元;贷:银行存款 50 万元,应付账款 5 万元。同时,借:固定资产 55 万元;贷:固定基金 55 万元。2008 年支付余款时,借:应付账款 5 万元;贷:银行存款 5 万元。

(2)将本单位拥有的一项专利权对外投资,该专利权的账面价值为 10 万元,双方协商价为 8 万元,单位以 10 万元作为对外投资的入账价值。

(3)购买分期付息国库券 25 万元,并支付手续费 0.2 万元,增加应收票据,减少银行存款 25.2 万元。年末,取得国债收益 0.5 万元,存入银行,增加投资收益 0.5 万元。

(4)一年期存款到期,本金 20 万元,利率 2%,收回本息,增加其他收入——利息收入 0.4 万元。

(5)当年固定资产核算改为采用提取折旧的方法,计提折旧 3 000 元。

(6)接受其他单位捐赠复印设备一套,价值 8 万元,捐赠收入相应增加 8 万元。

(7)发现以前年度账务处理时漏记固定基金 10 万元,收入少计 5 万元,该单位将漏记固定基金直接增加固定资产和

固定基金,少计收入直接计入本年收入。

【要求】

请判断该事业单位对上述相关会计处理是否正确,并说明理由。

【分析与提示】

提示一:根据《事业单位会计制度》的规定,事业单位用财政拨款购置固定资产时,一方面,要增加事业支出,减少银行存款;另一方面,增加固定资产和固定基金。根据《事业单位会计准则》的规定,事业单位的会计核算一般采用收付实现制,经营性收支业务核算可采用权责发生制。

提示二:事业单位的净资产是指资产减去负债的差额,包括事业基金、固定基金、专用基金、结余等。事业基金是指事业单位拥有的非限定用途的净资产。其来源主要包括以下四个方面:①各年收支结余的滚存数,是事业基金的主要来源。②已完工项目的拨入专款结余,按规定留给本单位使用的,转入事业基金。③单位年终结账后,发生以前年度会计事项调整或变更,涉及以前年度结余的,一般应直接转入或冲减事业基金,但国家另有规定的,从其规定。④对外投资时,投出资产的评估价或合同价、协议确定的价值与账面价值的差额,直接计入或冲减事业基金。

本案例(1)属于采用分期付款购入固定资产。对这项业务进行会计处理,关键在于确定购置固定资产当期和以后还款期间的事业支出,以及确定固定资产的入账价值。

根据《事业单位会计制度》的规定,事业单位用财政拨款购置固定资产时,一方面,要增加事业支出,减少银行存款;另一方面,增加固定资产和固定基金。上述会计处理是不正确的。正确的会计处理如下:收到固定资产和有关发票账单时,借:事业支出 50 万元;贷:银行存款 50 万元。同时,借:固定资

产 55 万元;贷:固定基金 50 万元,应付账款 5 万元。2008 年支付余款时,借:应付账款 5 万元;贷:银行存款 5 万元。同时,借:事业支出 5 万元;贷:固定基金 5 万元。

本案例(2)会计处理不正确,向其他单位投入无形资产,应按双方确定的价值 8 万元,借记“对外投资”科目,按无形资产账面价值 10 万元,贷记“无形资产”科目,按其差额 2 万元,借记“事业基金——投资基金”科目。同时,按无形资产账面价值 10 万元,借记“事业基金——一般基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。

本案例(3)会计处理不正确,国库券不是商业汇票。事业单位购入各种债券形成对外投资,应按实际支付的款项 25.2 万元,借记“对外投资”科目,贷记“银行存款”科目。同时,应根据投资成本 25.2 万元将事业基金中的一般基金转入投资基金,借记“事业基金——一般基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。年末,收到国债利息 0.5 万元,借记“银行存款”科目,贷记“其他收入——投资收益”科目。

本案例(4)会计处理正确,收回存款本息,利息应增加其他收入——利息收入。

本案例(5)的做法不符合国家有关事业单位会计的法律、法规和制度的规定,是不正确的。因为,按照现行法律、法规和制度的规定,事业单位对固定资产不提取折旧,而是采用提取修购基金的方式对固定资产使用和购置进行核算,事业单位在日常核算及编制年度报表时,不得随意改变这种会计处理方法。

本案例(6)会计处理不正确,接受固定资产捐赠,只增加固定资产和固定基金,不增加收入。

本案例(7)会计处理不正确,少计收入 5 万元应计入事业基金。