

## 2011年高级会计师全国统一考试 《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

### 案例分析题一

资料：北奥公司是一家股份有限公司，2008年发生了以下部分事项：

(1)2月15日，公司从外地购买了一批货物，收到发票后，经办人员王某发现发票金额与实际支付金额不相符，便将发票退回给出具单位，要求对方重开。

(2)3月20日，公司从事收入、支出、费用账目登记工作的吴某休病假，公司决定由出纳人员李某临时顶替其工作，并按规定办理了交接手续。

(3)5月12日，公司财务部门负责人张某根据工作需要，对部分会计工作岗位进行调整，原从事总账登记工作的陈某被调到稽核岗位协助另一位稽核员进行稽核工作，使该岗位一岗两人。

(4)6月18日，市财政部门要求到该公司进行检查，公司领导以“分管财务工作的领导及财务部门负责人出差”为由，予以拒绝。

(5)9月26日，公司财务部门组织本公司会计人员进行会计职业道德培训，为了使培训工作更具针对性，公司财务部就会计职业道德与会计法律制度的关系和会计职业道德内容等问题与会计人员进行了座谈。会上，会计人员周雯认为，会计职业道德与会计法律制度两者在性质、实现形式上都一样。关于会计职业道德规范的内容，会计人员姚萍认为，会计职业道德规范的全部内容归纳起来就是两条：一是廉洁自律。会计职业是一项极为特殊的职业，整天与钱、财、物打交道，如果爱贪爱占，就很容易走上犯罪的道路，会计职业的特殊性决定了会计人员必须做到“常在河边走，就是不湿鞋”。二是强化服务。会计人员的根本任务就是为单位负责人提供服务，应当无条件服从领导，不折不扣地贯彻领导意图。

(6)该股份公司股票自2008年10月1日起在深圳证券交易所上市交易，由于预计公司在本年将发生一项重大损失，公司董事李某建议其朋友王某抛售所持有该公司全部股票。11月5日，公司将有关一项重大损失的情况向国务院证券监督管理机构和深圳证券交易所报送临时报告，并予以公告。该公司的股票价格随即下跌。

2009年11月20日，持有甲公司2%股份的发起人股东郑某考虑退出该公司，拟于2009年12月20日将其所持有的全部公司股份转让给他人。

**【要求】**根据以上资料及会计法律制度、会计职业道德和公司法、证券法的有关规定，回答下列问题：

(1)该公司经办人员王某退回金额错误的发票并要求出具单位重开的做法是否符合会计法律制度的规定？为什么？

(2)该公司决定由出纳人员李某临时顶替吴某兼管收入、

支出、费用账目的登记工作是否符合会计法律制度的规定？为什么？

(3)该公司财务部门负责人调整部分会计工作岗位，使稽核岗位一岗两人的做法是否符合会计法律制度的规定？为什么？

(4)该公司领导拒绝市财政部门的检查是否符合会计法律制度的规定？为什么？

(5)根据上述(5)的情形说明周雯和姚萍的观点是否正确，并简要说明理由。

(6)根据上述(6)的情形说明董事李某建议其朋友王某抛售公司股票的行为是否符合法律规定，并简要说明理由。

(7)根据上述(6)的情形说明股东郑某是否可以于2009年12月20日转让其所持有的全部股份，并说明理由。

### 【分析提示】

(1)该公司经办人员王某的做法符合规定。根据《会计基础工作规范》的规定，原始凭证金额错误的，应当由出具单位重开，不得在原始凭证上更正。

(2)该公司决定由出纳人员李某顶替吴某的收入、支出、费用账目登记工作的做法不符合规定。根据《会计法》的规定，出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

(3)该公司财务部门负责人调整会计工作岗位并使稽核岗位一岗两人的做法符合规定。根据《会计基础工作规范》的规定，会计人员的工作岗位应当有计划地进行轮换。会计工作岗位可以一人一岗、一人多岗或者一岗多人，但出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

(4)该公司领导拒绝市财政部门检查的做法不符合规定。根据《会计法》的规定，各单位必须依照有关法律、行政法规的规定，接受财政、审计、税务等有关监督检查部门依法实施的监督检查，如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料以及有关情况，不得拒绝、隐匿、谎报。

(5)①周雯关于会计职业道德与会计法律制度两者在性质、实现形式上都一样的观点不正确。正确的观点是：会计职业道德和会计法律制度两者在性质和实现形式上不同。在性质上，会计法律制度通过国家强制执行，具有很强的他律性；会计职业道德主要依靠会计从业人员的自觉性，具有很强的自律性。在实现形式上，会计法律制度是通过一定的程序由国家立法机关或行政管理机关制定的，其表现形式是具体的、明确的、正式形成文字的成文规定；会计职业道德基于会计人员的职业生活和职业时间，其表现形式既有成文规定，也有不成文的规范，存在于人们的潜意识和信念之中。

②姚萍关于会计职业道德规范内容的观点不全面，关于“强化服务”的观点不正确。正确的观点是：会计职业道德规范的主要内容除廉洁自律、强化服务外，还包括爱岗敬业、诚实守信、客观公正、坚持准则、提高技能、参与管理。强化服务，要求会计人员树立服务意识，提高服务质量，努力维护和提升会计职业的良好社会形象，会计人员应当坚持准则，不能无条件服从本单位领导。

(6)董事李某建议其朋友王某抛售公司股票的行为不符合法律规定。根据规定，发行人的董事、监事、高级管理人员属于内幕信息的知情人，证券交易内幕信息的知情人和非法

获取内幕信息的人,在内幕信息公开前,不得买入或者卖出该公司的证券,不得泄露该信息,也不得建议他人买卖该证券。本题中,董事李某属于内幕信息的知情人,其建议朋友王某抛售公司股票的行为是不合法的。

(7)股东郑某可以于2009年12月20日转让其所持有的全部股份。根据规定,发起人持有的本公司股份,公司公开发行股份前已发行的股份,自公司股票在证券交易所上市交易之日起1年内不得转让。本题中,公司股票自2008年10月1日起在深圳证券交易所上市交易,因此发起人持有的股票应自此次公开发行股票日2008年10月1日后的1年内不得转让,即2008年10月1日~2009年10月1日。郑某在2009年12月20日转让其所持有的全部股份是符合规定的。

### 案例分析题二

W股份有限公司(简称“W公司”)是2000年由某大型国企改制的股份有限公司。在改制初期,企业经营情况良好,并于2004年成功在上海证券交易所上市,其2004~2006年对外报出的财务报表中均显示企业的经营状况良好,经营收益按照20%的增长幅度递增,负责审计业务的Q会计师事务所出具了标准无保留意见的审计报告,股价稳步增长。但是在2008年4月10日,W公司提交给证券交易所的年报中显示,企业累计巨额亏损达3亿元人民币,并说明之前两年的财务报告中存在虚假信息,修改后的财务报表显示,2005年企业亏损1亿元,2006年企业亏损0.9亿元,并且存在高达5亿元的资产抵押给银行,存在涉及金额12亿元的未决诉讼。W公司董事会委托K会计师事务所对公司的内部控制和风险管理进行了全面的审核,经过审核,发现了以下问题:

(1)2005年2月,W公司在其总经理张某的策划和推动下,开始从事外币期货和期权交易。W公司自成立以来主要经营基本建设工程,高层管理人员对于期货和期权交易并不了解,仅仅是根据市场行情分析,感觉这个业务收益高,收益快,所以积极推动上马。W公司董事会事后通过其他渠道获知了本公司在从事期货和期权交易,认为不恰当,但是在管理层坚持的情况下,也没有采取有效措施予以制止。

(2)2005年8月,W公司董事会准备采用直接委派的方式,委派财务经理、内部审计经理和销售部经理。总经理张某表示已经将经营管理权委托给自己,且自己对经营情况全权负责,如果委托其他的人员担任财务经理、内部审计经理和销售部经理将不利于自己的工作,所以仍然坚持安排自己的人员担任上述职务。W公司董事会只好表示认可。

(3)2005年12月,由于受到国际外币市场的重大影响,W公司没有能够准确判断投资外币的走势,造成亏损,W公司总经理张某认为很快趋势就会转回,仍然坚持补仓。为了满足不断增加的交易量对交易保证金的需求,张某授意公司财务部将董事会和银行贷款协议中明确规定的基本建设工程用途的贷款3亿元人民币用于支付保证金。同时,对于该资金用途的变化没有向董事会报告,也没有告知贷款银行。对于造成的期权、期货交易的损失,也没有在财务报表中予以反映和披露。

(4)2006年3月,W公司总经理张某担心财务报表不能通过会计师事务所的审计,于是与会计师事务所的高级管理人员(负责W公司审计业务)李某进行商谈。李某表示,如果W公司将今后10年的审计业务均交给Q事务所审计,则可

以发表无保留意见的审计报告。张某表示同意,并于当日与李某签订了10年的审计业务的业务约定书。为了感谢李某的大力支持,张某私下给予其100万元人民币的中介费。

(5)根据W公司《风险管理手册》的规定,W公司的期权交易业务实行交易员——风险委员会——审计部门——总经理——董事会层次上报、交叉控制的制度。同时规定,损失在100万元以上的每笔交易要提交风险管理部门评估,任何导致500万元以上损失的交易均强制平仓。《风险管理手册》中还明确规定公司的止损限额是每年1000万元。但是交易员、风险管理委员会、审计部均没有按照规定执行,造成张某为挽回损失一错再错,造成巨额损失,但是董事会对期权、期货交易的盈亏情况始终不知情。

审核工作结束,K会计师事务所的注册会计师向W公司股东会提交了一份详细的审核报告。报告对W公司的内部控制存在的缺陷进行了深入的分析,并针对董事会应如何加强对W公司的控制提出了改进建议。

### 【要求】

(1)从内部控制的角度,简要分析W公司在内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等方面存在的缺陷。

(2)W公司董事会应如何加强对W公司的内部控制。

### 【分析提示】

(1)W公司内部控制存在的缺陷:

从内部环境来看:

①董事会软弱无力,没有履行好监管管理层的职责,也没有能够及时获取和掌握公司经营管理中的重大信息。

②管理层中总经理风格过于冒进,风险意识淡薄,仅仅凭市场行情就冒险进入不熟悉的高风险的期权、期货行业。

③总经理诚信存在严重缺失,为了回避董事会的财务监督,拒绝接受董事会委派的财务经理和内部审计经理,同时向社会发布失实的信息,欺骗投资者。为了达到目的,与会计师事务所的人员达成交易,还涉及贿赂,属于商业犯罪行为。

④公司执行业务的交易员以及风险管理、财务、审计等部门的员工的职业道德、业务能力等方面存在不足,没有能够按照内部控制的规定尽职尽责。

⑤公司内部机构职责分配不恰当,总经理作为公司管理层人员,对于多项职责均越俎代庖,造成正常的执行和监督职能的混淆,最终造成巨大损失。

从风险评估来看:

①公司管理者未对从事期货、期权业务的风险进行正确的评估就贸然进入该市场,在后期市场跌幅较大时,也没能进行科学的分析和判断,且没有认识到主观坚持市场判断并进行市场交易的巨大风险和严重的后果。

②公司风险管理部门和人员对于期权交易既未履行风险评估职责,也未履行风险提示、预警和报告职责。

③风险应对措施缺乏,在期权业务开始出现较大损失的情况下,没有采取平仓等果断有力的措施控制损失,而是继续进行错误交易,进一步加大了风险和损失。

④公司财务部门未能及时地评估、预警和报告填补期权交易保证金窟窿可能引发的巨大财务风险,导致公司财务状况持续恶化。

从控制活动来看:

①对期权、期货交易员的交易行为,缺乏复核、评估和审

计等程序,导致交易员超过授权范围连续进行错误的交易。

②对于重大的货币资金支付的控制薄弱,导致在董事会不知情的情况下,将有明确用途的贷款挪作他用。

③会计系统控制失效,期权交易损失未被真实、完整地确认、计量、报告和披露,提供虚假财务报告。

④内部审计控制失效,没有及时揭露期权、期货交易中的错误行为和重大损失。

⑤人员素质控制失败,相关的交易员、风险管理人员、内部审计人员的职业道德素养和专业素质存在缺陷。

从信息与沟通来看:

①公司内部没有建立及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息,没有确保信息在单位内部、单位与外部之间进行有效的沟通。

②董事会与风险管理委员会、管理层之间没有良好的沟通,管理层与内部审计部门之间没有良好的沟通。

③董事会获取信息的能力比较弱,造成长时间被管理层蒙蔽,没有及时掌握经营管理中的重大信息。

从内部监督来看:

①公司缺乏内部控制执行情况的个别评价和持续监控,导致内部控制制度在具体业务中没有得到有效的执行。

②内部控制监督应当包括日常监督和专项监督,针对这项高风险的投资业务,应该进行专项监督,并提交书面报告。

(2)W公司董事会可以采取以下措施加强对W公司的内部控制:

①健全W公司的组织机构,并明确各层管理人员的职责权限,建立董事会与管理层之间的权力制衡机制,尤其是针对总经理的权限划分要明确,充分发挥董事会下属专业委员会的作用。

②建立对W公司的高层管理人员的科学的选拔任用机制和严格的监督检查机制,将定期述职与业绩考核相结合,严明纪律,严格奖惩。对于发现的高层管理人员的不恰当行为,一定要令行禁止。

③加强W公司的审计监督,加强审计委员会与内部审计部门的沟通和管理。

④建立健全企业文化,增强单位所有员工的风险意识和风险管理理念,对管理层的诚信和道德价值观提出要求,并增强所有员工的法制观念。

⑤建立董事会与W公司之间的及时、准确的信息沟通渠道,通过调动各个层次人员的积极性,使董事会及时掌握控股公司经营管理中的重大信息和异常情况。

⑥加强内部监督,要求建立日常监督和专项监督体系,并将监督情况形成书面报告,建立畅通的报告渠道,确保发现的重要问题能够及时送达治理层和管理层。同时,应当建立内部控制缺陷纠正、改进机制,充分发挥内部监督的效力。

### 案例分析题三

2009年,为了预防和减轻干旱灾害及其造成的损失,保障生活用水,协调生产、生态用水,促进社会经济全面、协调、可持续发展,国务院颁布了《中华人民共和国抗旱条例》,全国各省市加强了对农业抗旱保苗政策的落实安排。某省所管辖的A、B、C三个城市着重进行了抗旱保苗的工作。当年,三个城市均成功完成了对本市辖区农业的抗旱保苗工作,并向省农业厅提交了有关本年抗旱保苗情况的书面报告。书面报告

的主要内容如下:

A市:

本市共有240万亩农业耕田,其中有旱情的140万亩(旱情严重的有80万亩),旱情严重的80万亩全部进行了抗旱保苗作业。抗旱保苗工作中发生相关成本(包括抗旱组织体系建设、抗旱应急水源建设、抗旱应急设施建设、抗旱物资储备、抗旱服务组织建设、旱情监测网络建设等)共计7亿元。经过抗旱保苗的作业,本市旱情严重的耕田直接解除旱情灾害42万亩。

B市:

本市共有200万亩农业耕田,其中有旱情的170万亩(旱情严重的有70万亩),旱情严重的70万亩全部进行了抗旱保苗作业。抗旱保苗工作中发生相关成本(包括抗旱组织体系建设、抗旱应急水源建设、抗旱应急设施建设、抗旱物资储备、抗旱服务组织建设、旱情监测网络建设等)共计5亿元。经过抗旱保苗的作业,本市旱情严重的耕田直接解除旱情灾害39万亩。

C市:

本市共有100万亩农业耕田,其中有旱情的80万亩(旱情严重的有30万亩),旱情严重的30万亩全部进行了抗旱保苗作业。抗旱保苗工作中发生相关成本(包括抗旱组织体系建设、抗旱应急水源建设、抗旱应急设施建设、抗旱物资储备、抗旱服务组织建设、旱情监测网络建设等)共计2亿元。经过抗旱保苗的作业,本市旱情严重的耕田直接解除旱情灾害20万亩。

### 【要求】

(1)分别计算A、B、C三个城市的抗旱保苗的单位作业成本和抗旱保苗作业的直接成功率。

(2)运用成本—效益分析法,评价A、B、C三个城市中哪个城市为抗旱保苗工作最佳城市。

### 【分析提示】

(1)计算单位作业成本:

A市: $70\,000 \div 80 = 875$ (万元/万亩)

B市: $50\,000 \div 70 = 714.3$ (万元/万亩)

C市: $20\,000 \div 30 = 666.7$ (万元/万亩)

直接成功率:

A市: $42 \div 80 \times 100\% = 52.5\%$

B市: $39 \div 70 \times 100\% = 55.71\%$

C市: $20 \div 30 \times 100\% = 66.67\%$

(2)采用成本—效益分析法,计算如下:

A市单位效益所需的平均成本= $70\,000 \div 42 = 1\,666.7$ (万元/万亩)

B市单位效益所需的平均成本= $50\,000 \div 39 = 1\,282.1$ (万元/万亩)

C市单位效益所需的平均成本= $20\,000 \div 20 = 1\,000$ (万元/万亩)

上述数据表明,C市的成本效益比率最低,说明在取得同等效益的前提下,C市耗费的成本最低,因此,C市为抗旱保苗工作最佳城市。

### 案例分析题四

某公司可以免交企业所得税,2004年的销售额较2003年提高,有关的财务比率如下:

财务比率	2003年同业平均	2003年本公司	2004年本公司
平均收现期(天)	35	36	36
存货周转率	2.50	2.59	2.11
销售毛利率	38%	40%	40%
销售息税前利润率	10%	9.6%	10.63%
销售利息率	3.73%	2.4%	3.82%
销售净利率	6.27%	7.2%	6.81%
总资产周转率	1.14	1.11	1.07
固定资产周转率	1.4	2.02	1.82
资产负债率	58%	50%	61.3%
已获利息倍数	2.68	4	2.78

**【要求】**

(1)运用杜邦财务分析原理,比较2003年公司与同业平均的净资产收益率,定性分析其差异产生的原因。

(2)运用杜邦财务分析原理,比较本公司2004年与2003年的净资产收益率,定性分析其变化产生的原因。

**【分析提示】**

(1)2003年与同业平均比较:

本公司净资产收益率=7.2%×1.11/(1-50%)=15.98%

行业平均净资产收益率=6.27%×1.14/(1-58%)=17.02%

差异产生的原因:①销售净利率高于同业水平0.93%,其原因是:销售成本率低(2%),或毛利率高(2%),销售利息率(2.4%)较同业(3.73%)低(1.33%);②总资产周转率略低于同业水平(0.03次),主要原因是应收账款回收较慢;③权益乘数低于同业水平,因其负债较少。

(2)2004年与2003年比较:

2003年净资产收益率=7.2%×1.11×1/(1-50%)=15.98%

2004年净资产收益率=6.81%×1.07×1/(1-61.3%)=18.8%

变化产生的原因:①销售净利率比上年低(0.39%),主要原因是销售利息率上升(1.42%);②总资产周转率下降,主要原因是固定资产周转率和存货周转率下降;③权益乘数增加,其原因是负债增加了。

**案例分析题五**

A公司、B公司和C公司为国内某家电产品的三家主要生产厂商。该种家电产品的市场价格竞争比较激烈。B公司与C公司同在一省,A公司在相距1000公里外的另外一省;A公司和C公司规模较大,市场占有率和知名度高,营销和管理水平也较高。B公司5年前通过改组后,转产进入家电行业,规模较小,资金上存在一定问题,销售渠道不足。但是,B公司拥有一项该种家电的关键技术,而且是未来该种家电的发展方向,需要投入资金扩大规模和开拓市场。A公司财务状况良好,资金充足,是银行比较信赖的企业,其管理层的战略目标是发展成为行业的主导企业,在市场份额和技术上取得优势地位。2003年度,在得知C公司有意收购B公司后,A公司开始积极筹备并购B公司。

**1. 并购预案。**

A公司准备收购B公司的全部股权。A公司的估计价值为10亿元,B公司的估计价值为3亿元,A公司收购B公司后,两家公司经过整合,价值将达到16亿元。B公司要求的股权转让出价为4亿元。A公司预计在收购价款外,还要为会计师费、评估费、律师费、财务顾问费、职工安置、解决债务纠纷

等收购交易费用支出1.2亿元。

**2. B公司的盈利能力和市盈率指标。**

2001~2003年税后利润分别为:1200万元、1800万元和2100万元。其中:2003年12月20日,B公司在得知A公司的收购意向后,处置了一处长期闲置的厂房,税后净收益为600万元,已计入2003年损益。B公司的市盈率指标为20。

**【要求】**

1. A公司运用市盈率法分析计算B公司的价值,以及并购收益和并购净收益。

2. A公司根据B公司价值和并购价值,结合其他情况,进行此项收购的利弊分析,作出是否并购的判断。

**【分析提示】**

1. (1)运用市盈率法计算B公司价值。

市盈率法基本步骤包括:检查调整目标企业的利润业绩,选择市盈率参数和计算目标企业价值。根据资料2,A公司检查B公司利润金额,发现B公司在2003年12月20日处置长期闲置的厂房,主要是为了抬高该年利润数,并进而提高公司出售价格采取的行动,厂房出售产生的利润今后不会重复发生。在估价时要将其从利润金额中扣除,以反映B公司的真实盈利能力。

B公司厂房处置所得税后收益为600万元,调整后的B公司2003年税后利润为:2100-600=1500(万元)。A公司发现B公司2001~2003年间利润由1200万元增加到1500万元,波动较大,决定进一步计算其最近3年税后利润简单算术平均值:(1500+1800+1200)÷3=1500(万元)。由此验证B公司最近期间的盈利能力为年均税后利润1500万元。A公司决定按照B公司最近3年平均税后利润和市盈率20计算B公司的价值:1500×20=30000(万元)。

(2)计算并购收益和并购净收益。

计算并购收益的目的,分析此项并购是否真正创造价值,由此考虑是否应该进行并购。按照资料,并购收益为:160000-(100000+30000)=30000(万元)。并购溢价为并购实际出价减去被并购公司价值后的差额:40000-30000=10000(万元)。并购净收益,为并购收益减去并购溢价和并购费用后的差额。根据资料,A公司并购B公司并购费用为12000万元,并购净收益为:30000-10000-12000=8000(万元)。A公司并购B公司后能够产生8000万元的并购净收益,单从财务管理角度分析,此项并购交易是可行的。

**2. 利弊分析。**

(1)收购可能带来的利益有:

①有利于整合资源,提高规模效益。该种家电产品市场价格竞争激烈,只有3家主要生产厂商。各厂商自行扩大再生产能力不再具备盈利前景。A公司并购B公司可以实现资源整合,提高规模效益。

②有助于巩固A公司在行业中的优势地位。虽然与B公司相比,A公司处于优势地位,但与C公司不分伯仲,势均力敌。通过并购B公司,A公司取得了该种家电产品的技术优势,再加上其雄厚的资金实力和有力的营销网络,有助于A公司建立起行业中的优势地位。

③有助于实现双方在人才、技术、管理和财务上的优势互补。并购后,A公司通过在管理、品牌和营销渠道上的优势促进B公司提高效率,B公司拥有的先进技术可以为A公司所

用,实现双方的优势互补。

④有助于实现企业的战略目标,具有战略价值。A公司有效地运用其在管理、营销和资金等方面的优势,通过并购扩大市场占有率,可将市场拓展到竞争对手C公司所在地,削弱对手C公司的潜在发展能力和竞争力。

(2)收购可能存在的风险和弊端:

①营运风险。A公司与B公司管理风格、水平和方式不同,位于相距1000公里的不同省份,收购后公司管理和营销上可能会出现问題。

②融资风险。A公司自身价值为10亿元,B公司转让出价为4亿元。如接受B公司出价,A公司可能要增加占本身价值40%左右的负债,这不仅会造成巨额的利息支出,还可能影响A公司财务结构,并进而制约其融资和资金调度能力。

③资产不实风险。A公司对B公司资产和负债状况的信息了解有限,B公司可能存在虚增资产、少计负债、盈利不实的情况,并由此给A公司造成损失。

结合问题1中对并购收益和并购净收益的计算,以及上述利益风险分析,A公司并购B公司带来的利益超过了潜在风险,有助于实现企业的战略目标,A公司应采取行动并购B公司。

#### 案例分析题六

正保集团股份有限公司(以下称为正保公司)为上市公司,自2008年以来发生了下列有关事项:

(1)正保公司2008年10月10日自证券市场购入乙公司发行的股票100万股,共支付价款860万元,另支付交易费用4万元。购入时,乙公司已宣告但尚未发放的现金股利为每股0.16元,并于11月1日收到。正保公司将购入的乙公司股票作为交易性金融资产核算,确认的初始成本为848万元,确认应收股利16万元( $100 \times 0.16$ )。

2008年12月31日,该股票的公允价值为900万元,正保公司将公允价值变动计入资本公积,其金额为52万元。

2009年,鉴于市场行情大幅下跌,正保公司将该股票重分类为可供出售金融资产。

(2)2009年1月1日,正保公司自证券市场购入面值总额为2000万元的债券。购入时实际支付价款2078.98万元,另外支付交易费用10万元。该债券发行日为2008年1月1日,系到期一次还本付息债券,期限为5年,票面年利率为5%,年实际利率为4%。正保公司将该债券作为持有至到期投资核算。

正保公司购入债券时确认的持有至到期投资的入账价值为2088.98万元,年末确认的利息收入为100万元,计入了投资收益。

(3)正保公司2009年1月1日发行面值总额为10000万元的债券,取得的款项专门用于建造厂房。该债券系分期付息、到期还本债券,期限为4年,票面年利率为10%,每年12月31日支付当年利息。该债券年实际利率为8%。债券发行价格总额为10662.10万元,款项已存入银行。假设不考虑发行费用。

正保公司发行债券时,应付债券的初始确认金额为10662.10万元,2009年末计算的应付利息和利息费用为1000万元。

(4)正保公司2008年8月委托某证券公司代理发行普通

股10000万股,每股面值1元,每股按1.2元的价格出售。按协议,证券公司从发行收入中扣取2%的手续费。正保公司将发行股票取得的收入10000万元计入了股本,将溢价收入2000万元计入了资本公积,将发行费用240万元计入了财务费用。

(5)正保公司于2008年9月1日从证券市场上购入A上市公司股票500万股,每股市价10元,购买价格5000万元,另外支付佣金、税金共计10万元,拥有A公司5%的表决权股份,不能参与对A公司的生产经营决策。正保公司拟长期持有该股票,将其作为长期股权投资核算,确认的长期股权投资的初始投资成本为5000万元,将交易费用10万元计入了当期损益。

#### 【要求】

分析、判断并指出正保公司对上述事项的会计处理是否正确,并说明理由。如不正确,请指出正确的会计处理办法。

#### 【分析提示】

(1)事项(1)会计处理不正确之处:

①将交易费用计入交易性金融资产成本不正确。理由:应将购入交易性金融资产发生的交易费用计入当期损益。

②将交易性金融资产公允价值变动计入资本公积不正确。理由:应将交易性金融资产公允价值变动计入当期损益。

③将交易性金融资产重分类为可供出售金融资产不正确。理由:企业在初始确认时将某类金融资产划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产后,不能重分类为其他类金融资产。

正确的会计处理:在取得交易性金融资产时,确认交易性金融资产成本为844万元,将交易费用4万元计入当期损益,确认应收股利16万元。2008年末应将公允价值变动56万元( $900-844$ )计入当期损益。

(2)事项(2)中,持有至到期投资的入账价值正确。理由:持有至到期投资入账价值=购买价款2078.98万元+相关交易费用10万元=2088.98(万元)。

2009年末确认的利息收入不正确。理由:利息收入应根据期初摊余成本和实际利率计算。利息收入=持有至到期投资期初摊余成本×实际利率×期限= $2088.98 \times 4\% \times 1 = 83.56$ (万元)。

(3)事项(3)中,应付债券的初始确认金额正确。理由:企业初次确认的金融负债,应当按照公允价值计量。

2009年末确认的应付利息正确。理由:应付利息按照面值和票面利率计算。

2009年末确认的利息费用不正确。理由:利息费用应当按照期初摊余成本和实际利率计算。利息费用=应付债券期初摊余成本×实际利率×期限= $10662.10 \times 8\% \times 1 = 852.97$ (万元)。

(4)事项(4)中,确认的股本10000万元正确;确认资本公积2000万元、确认财务费用240万元不正确。理由:企业发行权益工具收到的对价扣除交易费用后,应当增加所有者权益,企业在发行、回购、出售或注销自身权益工具时,不应当确认利得或损失。

正确的处理是:确认股本10000万元,确认资本公积1760万元( $2000-240$ )。

(5)事项(5)中,将该股票投资作为长期股权投资核算不正确。理由:在投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共

同控制或重大影响,并且在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量的长期权益性投资,作为可供出售金融资产核算。初始的交易费用计入当期损益不正确,而应计入初始投资成本。

正确的会计处理:该股票投资应作为可供出售金融资产核算,可供出售金融资产的初始确认金额为5 010万元。

#### 案例分析题七

东方股份有限公司(以下称为东方公司)为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,产品价格不含增值税额。东方公司适用的所得税税率为25%,所得税采用资产负债表债务法核算。东方公司2008年度财务报告于2009年3月31日经董事会批准对外报出。东方公司2008年度所得税汇算清缴于2009年3月30日完成,直至2009年3月30日,东方公司2008年度的所得税费用尚未计算,利润尚未进行分配。东方公司2008年12月31日编制的2008年年度“利润表”有关项目的“本期金额”栏金额如下:

利润表

编制单位:东方公司	2008年度	单位:万元
项 目	本期金额	
一、营业收入	113 625	
减:营业成本	78 750	
营业税金及附加	6 750	
销售费用	1 575	
管理费用	2 250	
财务费用	450	
资产减值损失		
加:公允价值变动收益(损失以“-”号填列)		
投资收益(损失以“-”号填列)	900	
其中:对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润(亏损以“-”号填列)	24 750	
加:营业外收入	450	
减:营业外支出	2 700	
其中:非流动资产处置损失		
三、利润总额(亏损总额以“-”号填列)	22 500	
减:所得税费用	5 625	
四、净利润(净亏损以“-”号填列)	16 875	

与上述“利润表”相关的部分交易或事项及其会计处理如下:

(1)东方公司自2008年1月1日起,将某一生产用机器设备的折旧年限由原来的12年变更为15年,对此项变更采用未来适用法,对上述变更,东方公司无法做出合理解释,但指出该项变更已经董事会表决通过,并已在相关媒体进行了公告。经复核,该固定资产使用寿命的预期数与原先的估计没有重大差异。该设备原价为2 700万元,采用年限平均法计提折旧,无残值,该设备已使用3年,已提折旧675万元,未计提减值准备。

假定按税法规定,该生产设备采用年限平均法计提折旧,无残值,预计使用年限为12年。用当年该设备生产的产品80%已对外销售,20%形成期末库存商品。

(2)2008年11月1日,东方公司与M公司签订购销合同。合同规定:M公司购入东方公司100件某产品,每件销售价格为22.5万元。东方公司已于当日收到M公司货款并交

付银行办理收款。该产品已于当日发出,每件销售成本为18万元,未计提跌价准备。同时,双方还签订了补充协议,补充协议规定,东方公司于2009年3月31日按每件27万元的价格购回全部该产品。东方公司将此项交易额2 250万元确认为2008年度的主营业务收入和主营业务成本,并计入利润表有关项目。无确凿证据表明该售后回购交易满足销售商品收入的确认条件。

假定按税法规定,东方公司销售商品时确认收入,因商品售后回购业务而计提的利息费用,不允许税前扣除。

(3)2008年,东方公司着手研究开发一项新技术。研究开发过程中发生咨询费、材料费、工资和福利费等共计300万元,其中费用化支出202.5万元。至2008年末该技术尚未达到预定用途。东方公司上述研究开发过程中发生的支出300万元,2008年末在“研发支出——费用化支出”科目余额202.5万元、“研发支出——资本化支出”科目余额97.5万元。税法规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生后的研究开发费用,未形成无形资产的计入当期损益,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

(4)东方公司2008年1月1日开始对公司办公楼进行装修,装修过程中发生材料、人工等费用共计405万元。装修工程于2008年6月20日完成并投入使用,预计下次装修的时间为2015年6月。装修支出符合资本化条件,该办公楼的预计尚可使用年限为6年,预计可收回金额为450万元。东方公司对自有的类似固定资产均采用年限平均法计提折旧(不考虑净残值)。东方公司将该办公楼的上述装修支出于发生时记入“在建工程”科目,并于投入使用时转入管理费用。

假定办公楼装修费用可在计算应纳税所得额时抵扣的金额,与会计制度规定的装修费用计入当期费用的金额相同。

(5)2008年12月19日,东方公司与N公司签订了一项产品销售合同。合同规定:产品销售价格为2 250万元;产品的安装调试由东方公司负责;合同签订日,N公司预付货款的40%,余款待安装调试完成并验收合格后结清。东方公司销售给N公司产品的销售价格与销售给其他客户的价格相同。

2008年12月31日,东方公司将产品运抵N公司,该批产品的实际成本为1 800万元。至2008年12月31日,有关安装调试工作尚未开始。假定安装调试构成销售合同的重要组成部分。

对于上述交易,东方公司在2008年确认了销售收入2 250万元,并结转了销售成本1 800万元。假定按税法规定对此项业务东方公司2008年应确认销售收入2 250万元,并结转销售成本1 800万元。

(6)2008年10月1日,东方公司与K公司签订了定制合同,为其生产制造一台大型设备,不含税合同收入1 500万元,2个月交货。2008年12月1日生产完工并经K公司验收合格,K公司支付了1 200万元款项。东方公司按合同规定确认了对K公司销售收入1 500万元,并结转了成本1 200万元。由于K公司的原因,该产品仍存放于东方公司,东方公司已开具增值税专用发票,余款尚未收到。

(7)2009年2月15日,东方公司的某债务人所在地区发生特大地震,应付东方公司的234万元货款无法支付,该款项因2008年12月购买商品所欠。东方公司没有调整报告年度

的相关项目。

假定:

(1)除上述交易或事项外,东方公司不存在其他纳税调整事项。

(2)不考虑除所得税、增值税以外的其他相关税费。

(3)各项交易或事项均具有重大影响。

#### 【要求】

(1)判断东方公司上述交易或事项的会计处理是否正确,并说明理由。

(2)计算东方公司2008年应交所得税。

#### 【分析提示】

(1)判断东方公司上述6个交易或事项的会计处理是否正确,并说明理由。

事项(1):不正确。理由是,固定资产使用寿命的预期数与原先的估计没有重大差异,不应改变固定资产的预计使用年限。

事项(2):不正确。理由是,此项属于售后回购业务,无确凿证据表明满足销售商品收入的确认条件,不应确认收入的实现。

事项(3):不正确。理由是,按会计准则规定,企业自行开发无形资产发生的研发支出,不满足资本化条件的,借记“研发支出——费用化支出”科目,满足资本化条件的,借记“研发支出——资本化支出”科目;期末,企业应按该科目归集的费用化支出金额,借记“管理费用”科目,贷记“研发支出——费用化支出”科目;研究开发项目达到预定用途形成无形资产的,应按“研发支出——资本化支出”科目的余额,借记“无形资产”科目,贷记“研发支出——资本化支出”科目。

事项(4):不正确。理由是,若固定资产装修支出符合资本化条件,则应将其计入固定资产成本。

事项(5):不正确。理由是,至2008年12月31日,有关安装调试工作尚未开始,商品所有权上的主要风险和报酬尚未转移,不应确认收入。

事项(6):正确。

事项(7):正确。

(2)计算东方公司2008年应交所得税:

2008年应交所得税=[调整后的税前会计利润21543.75+事项(2)(2250-1800+180)-事项(3)202.5×50%+事项(5)(2250-1800)]×25%=5630.625(万元)

对东方公司上述6个交易或事项的会计处理不正确的进行调整,相关调整分录如下:

事项(1):

2008年该设备实际计提折旧=(2700-675)÷(15-3)=168.75(万元)

2008年该设备应计提折旧=2700÷12=225(万元)

2008年该设备少计提折旧=225-168.75=56.25(万元)

借:以前年度损益调整——调整营业成本 45 (56.25×80%),库存商品 11.25(56.25×20%);贷:累计折旧 56.25。

事项(2):借:以前年度损益调整——调整营业收入 2250;贷:其他应付款 2250。借:发出商品 1800;贷:以前年度损益调整——调整营业成本 1800。借:以前年度损益调整——调整财务费用 180 [(27-22.5)×100÷5×2];贷:其他应付款 180。

事项(3):借:以前年度损益调整——调整管理费用 202.5;贷:研发支出——费用化支出 202.5。

事项(4):东方公司2008年发生的装修费用405万元,不应费用化。应将发生的装修费用全部记入“固定资产——固定资产装修”科目,并且该固定资产2008年应计提折旧=405÷6×6/12=33.75(万元)。

借:固定资产——固定资产装修 405;贷:以前年度损益调整——调整管理费用 371.25(405-33.75),累计折旧 33.75。

事项(5):借:以前年度损益调整——调整营业收入 2250;贷:预收账款 2250。借:发出商品 1800;贷:以前年度损益调整——调整营业成本 1800。

**案例分析题八**(本题为选答题,在案例分析八、案例分析九中应选一题作答)

某市卫生局所属的市人民医院财政拨款已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,单价在10万元以下的物品和服务支出采用财政授权支付方式。2009年3月,主管财政部门按照国家有关规定,对市人民医院执行会计制度和财经法律法规情况进行了检查。在检查过程中,发现市人民医院2008年发生的下列事项可能存在问题:

(1)2月14日,市人民医院从零余额账户提取现金5万元,进行的会计处理是,增加现金5万元,增加财政补助收入5万元。

3月15日,市人民医院为出差开科研课题学术会议的副院长报销差旅费4万元,进行的会计处理是,减少事业基金(一般基金)4万元,减少现金4万元。

(2)5月8日,市人民医院需要购买一台高端医疗设备,经主管部门审核,报同级财政部门审批后,与某公司签订设备采购合同。根据合同规定,该设备的价款为600万元,在签订合同后5日内市人民医院先预付货款300万元,设备销售公司收到货款二日内发出货物,市人民医院收到设备验收合格后支付余款300万元。

5月9日市人民医院向财政国库支付执行机构提交了“财政直接支付申请书”,向财政申请预付设备供货商货款300万元,市人民医院对此所做会计处理是,增加其他应收款300万元,增加事业支出300万元。

5月12日,市人民医院收到代理银行开具的《财政直接支付入账通知书》,代理银行已经将预付款300万元支付给设备供应商,会计处理为,增加固定资产和固定基金300万元。

5月20日,市人民医院收到设备并验收合格;向财政国库支付执行机构提交了“财政直接支付申请书”后,于5月25日市人民医院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300万元余款支付给设备供应商。市人民医院会计处理为,增加固定资产和固定基金300万元。

(3)2008年6月15日,市人民医院经院务会研究决定,将一台二年前进口的医疗设备投入到某房地产集团公司新成立的医院中,占该医院5%的股份。该设备的账面原价为500万元,经投资双方协商后作价300万元。在办妥了设备产权过户手续及相关投资手续后,市人民医院进行了会计处理,减少固定资产500万元,增加对外投资300万元,同时确认投资损失200万元计入当期支出。

2009年2月,该项投资分回利润10万元,市人民医院认为这与事业收入无关,可以不纳入预算,单独存入了以院长个

人名义开设的奖励基金中,用于单独奖励对本单位有突出贡献的医务人员。

(4)8月8日,市人民医院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100万元,代理银行已将100万元划入市人民医院职工个人账户。市人民医院的会计处理是,增加事业支出100万元,增加财政补助收入100万元。

(5)12月18日,市人民医院院务会研究决定,将一台医疗旧设备有偿转让给一家民营医院。该设备账面价值为300万元,经评估作价为200万元。市人民医院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。市人民医院收到主管部门的批复后,将该设备出售,收取价款200万元,存入银行。会计处理为,增加银行存款200万元,同时增加其他收入200万元;减少固定资产300万元,同时减少固定基金300万元。

假定本案例中资产配置、使用及处置的规定限额为400万元;不考虑相关税费因素。

#### 【要求】

1. 请根据上述资料逐项进行判断:

①市人民医院的相应做法是否符合国有资产管理、预算管理以及会计法规的相关规定?如不符合,请说明理由。

②市人民医院的会计处理是否正确;如不正确,请说明正确的处理方法。

2. 根据政府收支分类,指出上述事项(2)和事项(4)如何按支出功能和支出经济分类。

#### 【分析提示】

1. (1)市人民医院对提取现金的会计处理不正确。正确的会计处理是,增加现金5万元,减少零余额账户用款额度5万元。

市人民医院报销差旅费的会计处理不正确。正确的会计处理是,增加事业支出4万元,减少现金4万元。

(2)市人民医院购买设备的做法符合国有资产管理的有关规定。根据国有资产管理的有关规定,事业单位用财政性资金购置规定限额以上资产的,应经主管部门审核,报同级财政部门批准。

市人民医院对购置设备的会计处理不正确。正确的做法是:提交财政直接支付申请书时,无须进行会计处理。5月12日市人民医院收到代理银行开具的《财政直接支付入账通知书》,代理银行已经将预付款300万元支付给设备供应商,正确的会计处理是:增加预付账款300万元,增加财政补助收入300万元。

收到设备验收合格、支付剩余货款后,正确的会计处理是,增加固定资产600万元,增加固定基金600万元;增加事业支出600万元,增加财政补助收入300万元,减少预付账款300万元。

(3)市人民医院用设备投资的做法不符合国有资产管理的有关规定。

理由:事业单位以固定资产对外投资,应当对固定资产进行评估,市人民医院未对该固定资产进行评估,不符合国有资产管理的有关规定。同时,市人民医院以固定资产对外投资,须经主管部门审核,报同级财政部门审批,市人民医院院务会决

定就将设备对外投资,不符合规定。

市人民医院对外投资的会计处理不正确。正确的会计处理:按固定资产账面价值,减少固定资产500万元,减少固定基金500万元;按固定资产评估后的价值(假设为300万元),增加对外投资300万元,增加事业基金(投资基金)300万元。

市人民医院将分回的利润单独存入院长人名义开设的奖励基金不符合预算管理规定和会计法规规定。理由:根据预算管理的规定,单位对外投资取得的收入应纳入单位预算,统一核算,统一管理。会计法规规定,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。

市人民医院对分回利润的正确会计处理是:增加银行存款10万元,增加其他收入10万元。

(4)市人民医院对工资支出的会计处理正确。

(5)市人民医院对有偿转让设备进行评估正确;未经同级财政部门审批符合规定。

理由: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。市人民医院处置设备价值为300万元,未超过规定限额,不需经主管部门审核,报同级财政部门审批,只需院务会批准报经同级财政部门备案即可。

市人民医院的会计处理不正确。正确的处理为:增加银行存款200万元,增加应缴财政专户款200万元;减少固定资产和固定基金300万元。

2. 根据政府收支分类,指出上述事项(2)和事项(4)如何按支出功能和支出经济分类。

事项(2)设备采购支出按支出功能分类,应列入“医疗卫生”类;按支出经济分类,应列入“其他资本性支出”类。

事项(4)工资支出按支出功能分类,应列入“医疗卫生”类;按支出经济分类,应列入“工资福利支出”类。

**案例分析题九**(本题为选答题,在案例分析八、案例分析九中应选一题作答)

甲公司为了扩大海外的市场,进一步提高企业的核心竞争力,2007年7月与美国A公司商讨股权转让事宜。有关本次合并及相关业务如下:

(1)甲公司提出,支付2800万美元作为对价,收购A公司80%的表决权资本。2007年11月,甲公司与A公司分别召开了临时股东大会,通过了该股权转让协议。甲公司于2007年12月支付了该笔股权转让款2800万美元,2008年1月1日派出高管人员接管了A公司,更换了董事会成员。

(2)2008年1月1日,A公司可辨认资产公允价值为4000万美元,负债公允价值为1000万美元。

(3)2008年7月1日,A公司将一项专利技术转让给甲公司,转让价款为200万美元,甲公司至年末尚未支付专利转让款。甲公司记账本位币为人民币,交易日即期汇率为1美元=7.7元人民币;取得专利后,将其折合为人民币入账并按照直线法摊销该无形资产,预计有效年限5年,残值为零。2008年末即期汇率为1美元=7.6元人民币。

(4)2008年末A公司资产总额为5000万美元,负债总额为1600万美元(假定资产的账面价值与其公允价值相同)。

#### 【要求】

1. 分析甲公司合并A公司的日期,并指出该合并属于何种合并。



2. 分析甲公司对 A 公司在合并日或购买日应采用的会计处理方法; 并指出甲公司对 A 公司的合并中是否产生商誉。

3. 分析合并日或购买日, 甲公司如何编制合并财务报表。

4. 分析甲公司取得专利权的外币交易日和年末资产负债表日应如何处理; 计算该专利权和应付专利转让款在 2008 年末资产负债表中的金额。

5. 请说明 2008 年末是否将 A 公司纳入合并范围; 如纳入合并范围, 说明应如何折算甲公司外币财务报表。

6. 2008 年末甲公司在编制合并财务报表时, 请指出是否应重编合并资产负债表的年初数; 并计算合并资产负债表中少数股东权益的金额。

**【分析提示】**

1. 合并日或购买日为 2008 年 1 月 1 日。甲公司对 A 公司的合并从合并方式看, 属于控股合并。从合并中是否受同一方控制来看, 该合并属于非同一控制下的控股合并。

按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定, 合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期, 即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。在实务中, 同时满足下列条件的, 通常可认为实现了控制权的转移:

- (1) 企业合并合同或协议已获股东大会等通过;
- (2) 企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的, 已获得批准;
- (3) 参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续;
- (4) 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过 50%, 并且有能力、有计划支付剩余款项);
- (5) 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策, 并享有相应的利益、承担相应的风险。据此, 可以判断同时满足上述条件的日期为 2008 年 1 月 1 日, 故合并日或购买日为 2008 年 1 月 1 日。

甲公司对 A 公司的合并从合并方式看, 属于控股合并。甲公司通过支付 2 800 万美元作为对价, 取得了 A 公司 80% 的表决权资本, A 公司成为甲公司的子公司, A 公司保留了法人地位, 属于控股合并。

从合并中是否受同一方控制来看, 该合并属于非同一控制下的企业合并。会计准则规定, 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的, 为非同一控制下的企业合并。一般集团外的并购属于非同一控制下的企业合并。显然, 甲公司与美国的 A 公司之间不存在关联关系, 此次合并不受任何一方的控制, 该合并应属于非同一控制下的企业合并。又因为甲公司取得了 A 公司 80% 的表决权资本, 因此是控股合并。

2. 本次合并属于非同一控制下的控股合并, 应采用购买法进行会计处理。购买方应当将为取得对被购买方的控制权而付出的资产的公允价值作为合并成本, 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, 商誉为 400 万美元。

本案例中, 合并成本为 2 800 万美元, 取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额为 2 400 万美元  $[(4\ 000-1\ 000) \times 80\%]$ , 产生商誉 400 万美元  $(2\ 800-2\ 400)$ 。应当说明的是, 购买日长期股权投资成本为 2 800 万美元, 包含了商誉 400 万

美元, 在编制合并财务报表时, 抵销长期股权投资后, 在合并资产负债表中列示商誉 400 万美元(应折合为人民币)。

3. 在控股合并情况下, 合并日或购买日应编制合并财务报表, 合并财务报表仅包括合并资产负债表。

本案例为非同一控制下的企业合并, 在合并日甲公司只编制购买日的合并资产负债表。因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。甲公司的合并成本 2 800 万美元与取得的甲公司可辨认净资产公允价值份额 2 400 万美元的差额(即商誉 400 万美元), 应列示在合并资产负债表中。

4. 甲公司应将专利转让款 200 万美元按照当日即期汇率 1 美元=7.7 元人民币折合为 1 540 万元人民币计入无形资产, 同时记录应付专利转让款 200 万美元, 折合为 1 540 万元人民币计入其他应付款。年末资产负债表中无形资产的金额为 1 386 万元人民币; 资产负债表日应付专利转让款的金额为 1 520 万元人民币。

按照规定, 企业对于发生的外币交易, 应当在初始确认时, 采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额。本案例中, 甲公司应将专利转让款 200 万美元按照当日即期汇率 1 美元=7.7 人民币折合为 1 540 万元人民币计入无形资产, 同时记录应付专利转让款 200 万美元, 折合为 1 540 万元人民币计入其他应付款。

按照规定, 在年末资产负债表日, 应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理:

- (1) 外币货币性项目, 采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额, 计入当期损益。
- (2) 以历史成本计量的外币非货币性项目, 仍采用交易发生日的即期汇率折算, 不改变其记账本位币金额。

本案例中, 以历史成本计量的无形资产, 仍采用交易发生日的即期汇率折算, 不改变记账本位币金额, 即年末资产负债表中无形资产的金额为 1 386 万元人民币  $(1\ 540-1\ 540 \div 2)$ 。

应付专利转让款作为外币货币性项目, 应采用资产负债表日即期汇率折算, 即资产负债表日应付专利转让款的金额为 1 520 万元人民币  $(200 \times 7.6)$ , 因资产负债表日即期汇率与初始确认时即期汇率不同而产生的汇兑差额 20 万元  $(1\ 540-1\ 520)$ , 应计入当期财务费用。

5. 应将 A 公司纳入合并范围, 折算方法为:

(1) 资产负债表中的资产和负债项目, 采用资产负债表日的即期汇率折算, 所有者权益项目除“未分配利润”项目外, 其他项目采用发生时的即期汇率折算。

(2) 利润表中的收入和费用项目, 采用交易发生日的即期汇率折算, 也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易日期即期汇率近似的汇率折算。按照上述方法折算产生的外币财务报表折算差额, 在资产负债表中所有者权益项目下以外币报表折算差额单独列示。

6. 甲公司对 A 公司的合并属于非同一控制下的企业合并, 不应该调整合并资产负债表的年初数。

A 公司 2008 年末所有者权益=年末资产总额-年末负债总额  $=5\ 000 \times 7.6-1\ 600 \times 7.6=25\ 840$ (万元人民币)。

合并资产负债表中少数股东权益  $=25\ 840 \times 20\%=5\ 168$ (万元人民币)。