2010年高级会计师全国统一考试《高级会计实务》试题及参考答案

案例分析题一

2010年4月,财政部、证监会和审计署等五部委联合发布了《企业内部控制配套指引》,连同2008年5月发布的《企业内部控制基本规范》,构建了我国企业内部控制规范体系,自2011年1月1日起先在境内外同时上市的公司施行,鼓励非上市大中型企业提前执行。A公司作为境内外同时上市的公司,决定抢抓机遇,早作准备,全面启动内部控制体系实施工作,并指定财务总监负责拟订实施方案。该方案要点如下:

(一)加强领导,健全组织。为了提升内控工作的权威性,成立内部控制体系实施领导小组,由董事长亲自挂帅担任组长,总经理担任第一副组长,财务总监和各位副总经理担任副组长。同时,领导小组下设办公室,办公室设在财务部,相关部门参与其中,由财务部经理兼任办公室主任。办公室主要负责组织协调内部控制的建立、实施以及其他日常工作。待时机成熟,成立专门的内控部。

(二)梳理业务流程,完善内控制度。聘请负责本公司财务报表审计的B会计师事务所提供咨询,对照《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》的要求,结合公司实际,全面梳理现有各项业务流程,识别主要风险和关键控制点。在此基础上,制定《公司内部控制手册》。在梳理流程、完善《公司内部控制手册》过程中,应当主要围绕内部控制五要素中的风险评估和控制活动展开,切实加强对各项经营业务的风险控制。

(三)狠抓宣传培训,统一思想认识。利用举办培训班、开设网络课堂、编发专题资料等多种形式开展宣传培训,力争在3个月内将公司所有员工轮训一遍,全面掌握《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《公司内部控制手册》。

(四)升级信息系统,优化控制手段。为促进内部控制流程与信息系统的有机结合,实现业务和事项的自动控制,请本公司ERP系统提供商根据《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《公司内部控制手册》,协助制定信息系统建设和升级整体规划,经本公司信息网络中心批准后实施。

(五)开展试运行,做好全面实施准备。2010年11月,选择本公司部分职能部门、分公司和子公司开展内部控制试运行,及时发现和解决试运行中存在的问题,积累经验,为2011年1月1日起全面实施做好充分准备。

(六)强化内部审计,增强监督效能。董事会下设的审计委员会负责审查内部控制、监督内部控制的有效实施等工作,并由审计部经理兼任审计委员会主席;审计部调整职责定位,在开展传统财务审计、经济责任审计的同时,对内部控制的建立与实施进行监督检查和评价。

(七)组织内部控制评价,督促整改落实。2011年底,开展全公司范围内的内部控制评价工作,全面检查内部控制制度的运行情况,特别要将下属分、子公司作为重中之重,切实提高本公司总部对分、子公司的管控能力。

(八)借助专业力量,引入外部审计。鉴于B会计师事务所近年来在本公司的财务报表审计中体现出良好的专业素质,根据促进内部控制规范体系有效实施的要求,聘请B会计师事务所同时承担财务报表审计和内部控制审计工作,以便于沟通协调、整合审计。

(九)实施绩效考评,落实奖惩制度。建立公司激励约束制度,将公司各责任单位和全体员工建立和实施内部控制的情况纳入绩效考评体系。对经评价、审计发现重大缺陷的责任单位及其负责人和直接责任人,要严肃处理。

上述实施方案报董事会批准后实施。

要求:

根据《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》,逐项判断A公司实施方案中的(一)至(九)项工作安排是否存在不当之处;存在不当之处的,请逐项指出不当之处,并逐项简要说明理由。

【答案】

1. 第一项工作安排不存在不当之处。

2. 第二项工作安排存在不当之处。

不当之处:梳理流程、完善制度主要围绕风险评估和控制活动展开。

理由:应当着眼内部控制五要素(或:应当着眼内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督各要素涉及的内容)进行全面梳理。

或:仅围绕风险评估和控制活动展开不符合全面性原则的要求。

3. 第三项工作安排不存在不当之处。

4. 第四项工作安排存在不当之处。

不当之处:信息系统建设和升级整体规划经本公司信息网络中心批准后实施。

理由:该项工作应当经企业负责人(或:董事会;或:董事长;或:经理层;或:总经理)批准后实施。

或:该项工作应当按照规定权限和程序进行审核批准。

或:该项工作属于企业重大事项,应当实行集体决策。

或:信息网络中心主要负责信息系统建设和升级整体规划的执行工作,如果同时负责审批工作,则违背了制衡性原则(或:不相容职务相互分离)的要求。

5. 第五项工作安排不存在不当之处。

6. 第六项工作安排存在不当之处。

不当之处:由审计部经理兼任审计委员会主席。

理由:审计委员会主席应当由独立董事担任。

或:审计委员会主席应该具有独立性。

或:审计部经理兼任审计委员会主席违背了制衡性原则(或:不相容职务相互分离)的要求。

7. 第七项工作安排存在不当之处。

不当之处:检查工作仅限于内部控制制度的运行情况。

理由:内部控制自我评价应当综合评价内部控制的设计与运行情况。

8. 第八项工作安排存在不当之处。

不当之处:聘请B会计师事务所承担内部控制审计工作。

或:同时聘请B会计师事务所从事内部控制咨询和内部控制审计。

理由:为企业提供内部控制咨询服务的会计师事务所,不得同时为同一企业提供内部控制审计。

9. 第九项工作安排不存在不当之处。

案例分析题二

甲公司系境内外同时上市的公司,其A股在上海证券交易所上市。根据财政部第五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》以及据此修改后的《公司内部控制手册》,甲公司应于2011年起实施内部控制评价制度。鉴于本公司在2008年5月《企业内部控制基本规范》发布后就已经着手建立、完善自身内部控制体系并取得了较好效果,甲公司决定从2010年开始提前实施内部控制评价制度,并由审计部牵头拟订内部控制评价方案。该方案摘要如下:

(一)关于内部控制评价的组织领导和职责分工

董事会及其审计委员会负责内部控制评价的领导和监督。经理层负责实施内部控制评价,并对本公司内部控制有效性负全责。审计部具体组织实施内部控制评价工作,拟订评价计划、组成评价工作组、实施现场评价、审定内部控制重大缺陷、草拟内部控制评价报告,及时向董事会、监事会或经理层报告。其他有关业务部门负责组织本部门的内控自查工作。

(二)关于内部控制评价的内容和方法

内部控制评价围绕内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等五要素展开。鉴于本公司已按《公司法》和公司章程建立了科学规范的组织架构,组织架构相关内容不再纳入企业层面评价范围。同时,本着重要性原则,在实施业务层面评价时,主要评价上海证券交易所重点关注的对外担保、关联交易和信息披露等业务或事项。

在内部控制评价中,可以采用个别访谈、调查问卷、专题讨论、穿行性测试、实地查验、抽样和比较分析等方法。考虑到公司现阶段经营压力较大,为了减轻评价工作对正常经营活动的影响,在本次内部控制评价中,仅采用调查问卷法和专题讨论法实施测试和评价。

(三)关于实施现场评价

评价工作组应与被评价单位进行充分沟通,了解被评价单位的基本情况,合理调整已确定的评价范围、检查重点和抽样数量。评价人员要依据《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《公司内部控制手册》实施现场检查测试,按要求填写评价工作底稿,记录测试过程及结果,并对发现的内部控制缺陷进行初步认定。现场评价结束后,评价工作组汇总评价人员的工作底稿,形成现场评价报告。现场评价报告无须和被评价单位沟通,只需评价工作组负责人审核;签字确认后报审计部。审计部应编制内部控制缺陷认定汇总表,对内部控制缺陷进行综合分析和全面复核。

(四)关于内部控制评价报告

审计部在完成现场评价和缺陷汇总、复核后,负责起草内部控制评价报告。评价报告应当包括:董事会对内部控制报告真实性的声明、内部控制评价工作的总体情况、内部控制评价的依据、内部控制评价的范围、内部控制评价的程序和方法、内部控制缺陷及其认定情况、内部控制缺陷的整改情况、内部控制有效性的结论等内容。对于重大缺陷及其整改情况,只进行内部通报,不对外披露。内部控制评价报告报董事会审定后对外披露。

(五)关于内部控制审计

聘请某具有证券期货业务资格的大型会计师事务所对本公司内部控制有效性进行审计。鉴于本公司在2008年5月《企业内部控制基本规范》发布后就已建立内部控制体系并取得较好效果,内部控制审计自2010年起,重点审计本公司内部控制评价的范围、内容、程序和方法等,并出具相关审计意见。

要求:

根据《企业内部控制基本规范》及《企业内部控制配套指个》,逐项判断甲公司内部控制评价方案中的(一)至(五)项内容是否存在不当之处;存在不当之处的,请逐项指出不当之处,并逐项简要说明理由。

【答案】

1. 第一项工作存在不当之处。

(1)不当之处:经理层对内部控制有效性负全责。

理由:董事会对建立健全和有效实施内部控制负责。

或:经理层负责组织领导企业内部控制的日常运行。

(2)不当之处:审计部审定内部控制重大缺陷。

理由:董事会负责审定内部控制重大缺陷。

2. 第二项工作存在不当之处。

(1)不当之处:组织架构相关内容不纳入公司层面评价范围。

理由:组织架构是内部环境的重要组成部分,直接影响内部控制的建立健全和有效实施,应当纳入公司层面评价范围。

或:虽然甲公司已经建立了科学规范的组织架构,但是还应当对组织架构的运行情况进行评价。

(2)不当之处:在实施业务层面评价时,主要评价上海证券交易所重点关注的对外担保、关联交易和信息披露等业务。

理由:业务层面的评价应当涵盖公司各种业务和事项(或:体现全面性原则),而不能仅限于证券交易所关注的少数重点业务事项来展开评价。

(3)不当之处:为了减轻评价工作对正常经营活动的影响,在本次内部控制评价中,仅采用调查问卷法和专题讨论法实施测试和评价。

理由:评价过程中应按照有利于收集内部控制设计运行是否有效的证据的原则,充分考虑所收集证据的适当性与充分性,综合运用评价方法。

或:评价过程中应视被评价对象的具体情况,适当选择个别访谈、调查问卷、专题讨论、穿行测试、实地查验、抽样和比较分析等方法。

3. 第三项工作存在不当之处。

(1)不当之处:现场评价报告无须和被评价单位沟通。

理由:现场评价报告应向被评价单位通报(或:与被评价单位沟通)。

(2)不当之处:现场评价报告只需评价工作组负责人审核、签字确认后报审计部。

理由:现场评价报告经评价工作组负责人审核、签字确认后,应由被评价单位相关责任人签字确认后,再提交审计部(或:内部控制评价部门)。

4. 第四项工作存在不当之处。

不当之处：对于重大缺陷及其整改情况，只进行内部通报，不对外披露。

理由：对重大缺陷及其整改情况，必须对外披露。

5. 第五项工作存在不当之处。

不当之处：会计师事务所的内部控制审计重点审计该公司内部控制评价的范围、内容、程序和方法等。

理由：会计师事务所实施内部控制审计，可以关注、利用上市公司的评价成果，但必须按照《企业内部控制审计指引》的要求，对被审计上市公司内部控制设计与运行的有效性进行独立（或：全面）审计，不能因为被审计上司公司实施了内部控制评价就简化审计的程序和内容。

或：内部控制审计不是对内部控制评价进行审计，而是对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。

案例分析题三

A公司是一家汽车配件生产商。公司2009年末有关资产负债表（简表）项目及其金额如下（金额单位为亿元）：

资　产		负债与所有者权益	
1.现金	2	1.短期借款	8
2.应收账款	8	2.长期借款	12
3.存货	6	3.实收资本	4
4.非流动资产	13	4.留存收益	5
合　计	29	合　计	29

公司营销部门预测，随着中国汽车行业的未来增长，2010年公司营业收入将在2009年20亿元的基础上增长30%。财务部门根据分析认为，2010年公司销售净利率（净利润/营业收入总额）能够保持在10%的水平；公司营业收入规模增长不会要求新增非流动资产投资，但流动资产、短期借款将随着营业收入的增长而相应增长。公司计划2010年外部净筹资额全部通过长期借款解决。

公司经理层将上述2010年度有关经营计划、财务预算和筹资规划提交董事会审议。根据董事会要求，为树立广大股东对公司信心，公司应当向股东提供持续的投资回报，每年现金股利支付率应当维持在当年净利润80%的水平。为控制财务风险，公司设定的资产负债率“红线”为70%。

假定不考虑其他有关因素。

要求：

1. 根据上述资料和财务战略规划的要求，按照销售百分比法分别计算A公司2010年为满足营业收入30%的增长所需要的流动资产增量和外部净筹资额。

2. 判断A公司经理层提出的外部净筹资额全部通过长期借款筹集的筹资战略规划是否可行，并说明理由。

【答案】

1. 所需流动资产增量=(20×30%)×(2+8+6)/20=4.8（亿元）

或1：(2+8+6)×30%=4.8(亿元)

或2：(2+8+6)×(1+30%)−(2+8+6)=4.8(亿元)

所需外部净筹资额=4.8−(20×30%)×(8/20)−20×(1+30%)×10%×(1−80%)=1.88(亿元)

或1：销售增长引起的短期借款增量=(20×30%)×(8/20)=2.4(亿元)

因当期利润留存所提供的内部资金量=20×(1+30%)×10%×(1−80%)=0.52(亿元)

外部净筹资额=4.8−2.4−0.52=1.88(亿元)

或2：2010年末公司短期借款量=8×(1+30%)=10.4（亿元）

因当期利润留存所提供的内部资金量=20×(1+30%)×10%×(1−80%)=0.52(亿元)

外部净筹资额=(2+8+6)×(1+30%)+13−10.4−12−4−5−0.52=1.88(亿元)

2. 判断：公司长期借款筹资战略规划不可行。

理由：如果A公司2010年外部净筹资额全部通过长期借款来满足，将会使公司资产负债率提高到71.83%[(10.4+12+1.88)/(29+4.8)×100%)]，这一比例越过了70%的资产负债率“红线”，所以不可行。

案例分析题四

M公司为一家中央国有企业，拥有两家业务范围相同的控股子公司A、B，控股比例分别为52%和75%。在M公司管控系统中，A、B两家子公司均作为M公司的利润中心。A、B两家公司2009年经审计后的基本财务数据如下（金额单位为万元）：

公司 / 相关财务数据	子公司A	子公司B
1.无息债务(平均)	300	100
2.有息债务(平均，年利率为6%)	700	200
3.所有者权益(平均)	500	700
4.总资产(平均)	1 500	1 000
5.息税前利润	150	100
适用所得税生产率	25%	
平均资本成本率	5.5%	

2010年初，M公司董事会在对这两家公司进行业绩评价与分析比较时，出现了较大的意见分歧。以董事长为首的部分董事认为，作为股东应主要关注净资产回报情况，而A公司净资产收益率远高于B公司，因此A公司的业绩好于B公司。以总经理为代表的部分董事认为，A、B两公司都属于总部的控股子公司且为利润中心，应当主要考虑总资产回报情况，从比较两家公司总资产报酬率（税后）结果分析，B公司业绩好于A公司。

假定不考虑所得税纳税调整事项和其他有关因素。

要求：

1. 根据上述资料，分别计算A、B两家公司2009年净资产收益率、总资产报酬率（税后）（要求列出计算过程）。

2. 根据上述资料，分别计算A、B两家公司的经济增加值，并据此对A、B两家公司做出业绩比较评价（要求列出计算过程）。

3. 简要说明采用经济增加值指标进行业绩评价的优点和不足。

【答案】

1. (1)A公司净资产收益率=(150−700×6%)×(1−25%)÷500=16.2%

(2)B公司净资产收益率=(100−200×6%)×(1−25%)÷700=9.43%

(3)A公司总资产报酬率（税后）=(150−700×6%)×(1−

25%)÷1 500=5.4%

(4)B 公司总资产报酬率(税后)=(100−200×6%)×(1−25%)÷1 000=6.6%

2. (1)A 公司经济增加值=81+700×6%×(1−25%)−(500+700)×5.5%=46.5(万元)

B 公司经济增加值=66+200×6%×(1−25%)−(200+700)×5.5%=25.5(万元)

(2)评价:站在经济增加值角度,A 公司业绩好于 B 公司。

3. (1)采用经济增加值指标进行业绩评价的优点:

①可以避免会计利润指标评价的局限性,有利于消除或降低盈余管理的动机或机会;

或:考虑了资本投入与产出效益;

②比较全面地考虑了企业资本成本;

③能够促进资源有效配置和资本使用效率提高(或:促进企业价值管理或创造)。

(2)采用经济增加值指标进行业绩评价的不足:

①经济增加值未能充分反映产品、员工、客户、创新等非财务信息;

②经济增加值对于长期现金流量缺乏考虑;

③计算经济增加值需要预测资本成本并取得相关参数,有一定难度。

案例分析题五

甲科研所是一家中央级事业单位,所属预算单位包括一家研究生院。除财政拨款收入外,该科研所无其他收入。2×10 年 11 月,该科研所财务处按照上级主管部门的要求,汇总编制了本单位及所属预算单位 2×11 年度"二上"预算草案。此前,上级主管部门和财政部门对甲科研所本级下达的预算控制限额为:基本支出 8 000 万元,其中,人员经费 3 500 万元、日常公用经费 4 500 万元;项目支出 4 800 万元,其中,X 项目(为 2×11 年新增项目)支出 800 万元。预算草案中的部分事项如下:

(1)财务处认为本单位人员经费标准偏低,在下达的基本支出预算控制限额内对支出构成比例进行了调整,在预算草案中确定科研所本级人员经费预算 4 000 万元、日常公用经费预算 4 000 万元。

(2)科研所 M 项目在 2×10 年 10 月底提前完成,形成财政拨款项目支出剩余资金 200 万元。财务处经进一步测算,下达的 X 项目预算控制限额 800 万元不足,预计完成 X 项目需要经费支出 1 000 万元,于是直接将 M 项目剩余资金 200 万元安排用于追加到 X 项目,在预算草案中确定 X 项目支出预算 1 000 万元。

(3)科研所本级网络信息系统运行与维护经费预算 150 万元。预算草案中,按政府支出功能分类,列入"文化体育与传媒"类;按政府支出经济分类,列入"其他资本性支出"类。

(4)科研所本级退休费预算 550 万元(该单位未实行离退休经费归口管理)。预算草案中,按政府支出功能分类,列入"社会保障和就业"类;按政府支出经济分类,列入"对个人和家庭的补助"类。

(5)所属研究生院改建图书馆,由财政部门安排该项目预算 350 万元。预算草案中,按政府支出功能分类,列入"科学技术"类;按政府支出经济分类,列入"基本建设支出"类。

要求:

1. 请根据国家部门预算管理规定,逐项判断上述事项(1)、(2)是否正确;如不正确,分别说明理由。

2. 请根据《政府收支分类科目》,逐项判断上述事项(3)至(5)中支出功能分类、支出经济分类是否正确;如不正确,分别指出正确的分类科目。

【答案】

1. 事项(1)不正确。

理由:预算单位在编制基本支出预算时,人员经费和日常公用经费之间不得自主调整。

或:预算单位不得自主调整基本支出预算控制限额构成比例。

2. 事项(2)不正确。

理由:在年度预算执行中,项目完成后形成的剩余资金,未经财政部批准的,不得直接在编制下年预算时安排使用。

3. 事项(3)中,支出功能分类不正确;支出经济分类不正确。

或:事项(3)不正确。

正确分类:按支出功能分类,应列入"科学技术"类;

按支出经济分类,应列入"商品和服务支出"类。

4. 事项(4)中,支出功能分类不正确;支出经济分类正确。

正确分类:按支出功能分类,应列入"科学技术"类。

5. 事项(5)中,支出功能分类不正确;支出经济分类不正确。

或:事项(5)不正确。

正确分类:按支出功能分类,应列入"教育"类;

按支出经济分类,应列入"其他资本性支出"类。

案例分析题六

南方公司是一家国有控股的 A 股上市公司,主要从事网络通信产品的研究、设计、生产、销售,并提供相关后续服务。2009 年 1 月 1 日,为巩固公司核心团体,增强公司凝聚力和可持续发展能力,使公司员工分享公司发展成果,南方公司决定实施股权激励计划。为此,该公司管理层就股权激励计划专门开会进行研究,甲、乙、丙、丁在会上分别作了发言。主要内容如下:

甲:公司作为上市公司,不存在证券监管部门规定的不得实行股权激励计划的情形。同时,公司作为国有控股的境内上市公司,实施股权激励也符合国有资产管理部门和财政部门的规定。国内同行业已有实施股权激励的先例且效果很好。因此,公司具备实施股权激励计划的条件。

乙:公司上市只有 3 年时间,目前处于发展扩张期,适合采用限制性股票激励方式;激励对象应当包括董事(含独立董事)、监事、总经理、副总经理、财务总监等高级管理人员,不需包括掌握核心技术的业务骨干;在激励计划中应当规定激励对象获授股票的业绩条件和禁售期限。

丙:公司属于高风险高回报的高科技企业,留住人才应当是实施股权激励的主要目的,适合采用股票期权激励方式;股票期权的授予价格不应当低于下列价格的较高者:①股权激励计划草案摘要公布前一个交易日的公司标的股票收盘价;②股权激励计划草案摘要公布前 30 个交易日内的公司标的股票平均收盘价。

丁:股权激励的方式主要有股票期权、限制性股票、股票

增值权、虚拟股票、业绩股票等方式,公司应当针对不同的股权激励方式,分别作为权益结算的股份支付和现金结算的股份支出进行会计处理。股票期权、限制性股票、虚拟股票应当作为权益结算的股份支付进行会计处理;股票增值权、业绩股票应当作为现金结算的股份支付进行会计处理。

假定不考虑其他有关因素。

要求:

根据上述资料,逐项判断南方公司管理层甲、乙、丙、丁发言中的观点是否存在不当之处;存在不当之处的,请分别指出不当之处,并逐项说明理由。

【答案】

1. 甲的发言不存在不当之处。

2. 乙的发言存在不当之处。

(1)不当之处:采用限制性股票激励方式。

理由:南方公司处于扩张期,适合采用股票期权激励方式。

或:限制性股票激励方式适用于成熟型企业或对资金投入要求不是非常高的企业。

(2)不当之处:激励对象包括独立董事和监事。

理由:独立董事作为股东利益代表,其职责在于监督管理层规范经营;国有控股上市公司的监事暂不纳入激励对象。

(3)不当之处:激励对象不包括掌握核心技术的业务骨干。

理由:南方公司属于高风险高回报的高科技企业,掌握核心技术的业务骨干在南方公司的发展过程中起关键作用。

3. 丙的发言不存在不当之处。

4. 丁的发言存在不当之处。

不当之处:虚拟股票作为权益结算的股份支付进行会计处理。

理由:采用虚拟股票激励方式,激励对象可以根据被授予虚拟股票的数量参与公司分红并享受股份升值收益。

或:虚拟股票本质上是将奖金延期支付,其资金来源于公司的奖励基金。

案例分析题七

华南公司是境内国有控股大型化工类上市公司,其产品生产所需 MN 原材料主要依赖进口。近期以来,由于国际市场上 MN 原材料价格波动较大,且总体上涨趋势明显,该公司决定尝试利用境外衍生品市场开展套期保值业务。套期保值属该公司新业务,且须向有关主管部门申请境外交易相关资格。该公司管理层组织相关方面人员进行专题研究。主要发言如下:

发言一:公司作为大型上市公司,如任凭 MN 原材料价格波动,加之汇率变动较大的影响,可能不利于实现公司成本战略。因此,应当在遵守国家法律法规的前提下,充分利用境外衍生品市场对 MN 原材料进口进行套期保值。

发言二:近年来,某些国内大型企业由于各种原因发生境外衍生品交易巨额亏损事件,造成重大负面影响。鉴于此,公司应当慎重利用境外衍生品市场对 MN 原材料进口进行套期保值,不应开展境外衍生品投资业务。

发言三:公司应当利用境外衍生品市场开展 MN 原材料套期保值。针对 MN 原材料国际市场价格总体上涨的情况,可以采用卖出套期保值方式进行套期保值。

发言四:公司应当在开展境外衍生品交易前抓紧各项制度建设。对于公司衍生品交易前台操作人员应予特别限制,所有重大交易均需实行事前报批、事中控制、事后报告制度。

发言五:公司应当加强套期保值业务的会计处理,将对 MN 原材料预期进口进行套期保值确认为公允价值套期,并在符合规定条件的基础上采用套期会计方法进行处理。

假定不考虑其他有关因素。

要求:

根据上述资料,逐项判断华南公司发言一至发言五中的观点是否存在不当之处;存在不当之处的,请分别指出不当之处,并逐项说明理由。

【答案】

1. 发言一不存在不当之处。

2. 发言二存在不当之处。

不当之处:不应开展境外衍生品投资业务。

理由:不能因为其他企业曾经发生过境外衍生品投资巨额亏损事件,就不利用境外衍生品市场进行 MN 原材料套期保值。

3. 发言三存在不当之处。

不当之处:采用卖出套期保值方式进行套期保值。

理由:卖出套期保值主要防范的是价格下跌的风险,而买人套期保值才能防范价格上涨风险。

4. 发言四不存在不当之处。

5. 发言五存在不当之处。

不当之处:对 MN 原材料预期进口进行套期保值确认为公允价值套期。

理由:对 MN 原材料预期进口进行套期保值,属于对预期交易进行套期保值,应将其确认为现金流量套期进行会计处理。

案例分析题八

甲公司是一家生产和销售钢铁的 A 股上市公司,其母公司为 XYZ 集团公司。甲公司为实现规模化经营、提升市场竞争力,多次通过资本市场融资成功进行了同行业并购,迅速扩大和提高了公司的生产能力和技术创新能力,奠定了公司在钢铁行业的地位,实现了跨越式发展。在一系列并购过程中,甲公司根据目标公司的具体情况,主要采取了现金购买、承债和股份置换三种方式进行。甲公司的三次并购过程要点如下:

(1)收购乙公司。乙公司是 XYZ 集团公司于 2000 年设立的一家全资子公司,其主营业务是生产和销售钢铁。甲公司为实现"立足华北、面向国际和国内市场"的发展战略,2007 年 6 月 30 日,采用承担乙公司全部债务的方式收购乙公司,取得了控制权。当日,甲公司的股本为 100 亿元,资本公积(股本溢价)为 120 亿元,留存收益为 50 亿元;乙公司净资产账面价值为 0.6 亿元(公允价值为 1 亿元),负债合计为 1 亿元(公允价值与账面价值相同)。并购完成后,甲公司 2007 年整合了乙公司财务、研发、营销等部门和人员,并追加资金 2 亿元对乙公司进行技术改造,提高了乙公司产品技术等级并大幅度扩大了生产能力。

(2)收购丙公司。丙公司同为一家钢铁制造企业,丙公司与甲公司并购前不存在关联方关系。2008 年 12 月 31 日,甲公司支付现金 4 亿元成功收购了丙公司的全部可辨认净资产(账面价值为 3.2 亿元,公允价值为 3.5 亿元),取得了控制权。并购完成后,甲公司对丙公司引入了科学运行机制、管理制度和先进经营理念,同时追加资金 3 亿元对丙公司钢铁的生产

技术进行改造,极大地提高了丙公司产品质量和市场竞争力。

(3)收购丁公司。丁公司是一家专门生产铁矿石的A股上市公司,丁公司与甲公司并购前不存在关联方关系。2009年6月30日,甲公司经批准通过定向增发1亿股(公允价值为5亿元)换入丁公司的0.6亿股(占丁公司股份的60%),控制了丁公司。当日,丁公司可辨认净资产公允价值为10亿元。甲公司控制丁公司后,向其输入了新的管理理念和模式,进一步完善了丁公司的公司治理结构,提高了规范运作水平,使丁公司从2009年下半年以来业绩稳步攀升。

假定不考虑其他有关因素。

要求:

1. 分别指出甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司是属于横向并购还是纵向并购,并逐项说明理由。

2. 分别指出甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司是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,并逐项说明理由。

3. 分别确定甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司的合并日(或购买日),并分别说明甲公司在合并日(或购买日)所取得的乙公司、丙公司和丁公司的资产和负债应当如何计量。

4. 分别判断甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司是否产生商誉;如生产商誉,计算确定商誉的金额;如不生产商誉,说明甲公司支付的企业合并成本与取得的被合并方净资产账面价值(或被购买方可辨认净资产公允价值)份额之间差额的处理方法。

5. 简要说明甲公司上述三次并购取得成功的原因。

【答案】

1. (1)甲公司并购乙公司属于横向并购。

理由:生产同类产品或生产工艺相近的企业之间的并购属于横向并购。或:甲公司和乙公司都是生产和销售钢铁的企业。

(2)甲公司并购丙公司属于横向并购。

理由:生产同类产品或生产工艺相近的企业之间的并购属于横向并购。或:甲公司和丙公司都是钢铁制造企业。

或:(1)、(2)合并,即:甲公司并购乙公司、甲公司并购丙公司属于横向并购。

理由:生产同类产品或生产工艺相近的企业之间的并购属于横向并购。

(3)甲公司并购丁公司属于纵向并购。

理由:与企业的供应商或客户的合并属于纵向并购。或:形成纵向生产一体化(或上下游产业)的企业合并属于纵向并购。

2. (1)甲公司并购乙公司属于同一控制下的企业合并。

理由:参与合并的甲公司和乙公司在合并前及合并后均受XYZ集团公司的最终控制。

(2)甲公司并购丙公司属于非同一控制下的企业合并。

理由:参与合并的甲公司和丙公司在合并前不存在关联方关系。或:参与合并的甲公司和丙公司在合并前后不受同一方或相同多方最终控制。

(3)甲公司并购丁公司属于非同一控制下的企业合并。

理由:参与合并的甲公司和丁公司在合并前不存在关联方关系。或:参与合并的甲公司和丁公司在合并前后不受同一方或相同多方最终控制。

或:(2)、(3)合并,即:甲公司并购丙公司、甲公司并购丁公司属于非同一控制下的企业合并。

理由:参与合并的公司在合并前不存在关联方关系(或参与合并的公司)在合并前后不受同一方或相同多方最终控制。

3. (1)甲公司并购乙公司的合并日为2007年6月30日。

甲公司在合并日所取得的乙公司的资产和负债应当按照被合并方(乙公司)的原账面价值计量。

(2)甲公司并购丙公司的购买日为2008年12月31日。

甲公司在购买日所取得的丙公司的资产和负债应当按照公允价值计量。

(3)甲公司并购丁公司的购买日为2009年6月30日。

甲公司在购买日所取得的丁公司的资产和负债应当按照公允价值计量。

4. (1)甲公司并购乙公司不产生商誉。

甲公司支付的企业合并成本与取得的乙公司净资产账面价值份额之间的差额,应当冲减甲公司的资本公积(或调整甲公司的资本公积)。

(2)甲公司并购丙公司产生商誉。

商誉金额=4-3.5×100%=0.5(亿元)。

(3)甲公司并购丁公司不产生商誉。

甲公司支付的企业合并成本与取得的丁公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额,应当计入合并当期损益(或合并当期营业外收入)。

5. (1)实现了组织人事整合。

(2)实现了战略整合和业务整合。或:收购紧紧围绕主业展开,有利于提高核心竞争力。

(3)实现了制度整合和企业文化整合。或:收购过程中注重文化融合与管理理念提升。

案例分析题九

甲单位系一家中央级事业单位,已执行国库集中支付制度。2010年1月,甲单位内部审计部门对甲单位2009年度的预算执行、资产管理、政府采购、会计核算等进行了全面检查,提出了以下需要进一步研究的事项:

(1)5月,甲单位经管理层决定,将一栋闲置平房出租给某餐饮企业,每年收取租金50万元。

(2)6月,甲单位直接在事业支出中列支了职工浴室修缮费68万元。甲单位在列支此项费用时,职工福利基金尚有余额270万元。

(3)7月,甲单位报经主管部门审核同意后,以一栋实验楼为下属某单位的银行借款提供担保。

(4)8月,甲单位根据批准的办公楼扩建项目支出预算(超出政府采购限额标准,但不属于集中采购目录范围),直接委托某建筑安装工程公司承接该扩建工程。该建筑安装工程公司系甲单位与乙企业共同出资设立的丙企业的下属子公司。

(5)12月,按照财政部门专项工作要求,甲单位进行了资产清查,发现一台专用设备发生严重毁损。经技术部门认定,该设备已无法使用,并且无残料收回或变现价值,财务部门据此进行了设备核销账务处理。

(6)甲单位当年实际取得的事业收入较批准的事业收入预算数超出60万元。甲单位考虑当年物价上涨幅度较大等因素,在年末从该项超收收入中支出40万元以补贴形式一次性发放给职工。

(7)甲单位当年财政授权支付预算指标数为1 000万元,

当年零余额账户用款额度实际下达数(不含年初恢复的2008年应返还额度)为870万元,甲单位财务部门据此在2009年末直接确认了“财政补助收入”130万元。

(8)甲单位当年取得经营收入300万元,发生经营支出320万元。甲单位将当年经营收支全部转入经营结余,但未在年末将发生的经营亏损转入结余分配。

(9)12月,甲单位将所属培训学校按协议约定上缴的管理费780万元列入往来账,并经管理层决定从该往来账中支出670万元购置了一台专用设备(超出资产配置规定限额)。

(10)12月,甲单位按照批准的预算,购买一批电子仪器(超出政府采购限额标准,但不属于集中采购目录范围)。该仪器规定、标准比较统一,市场上货源充足且价格变化幅度不大。甲单位采用询价方式购买,并任命办事员小范为询价小组组长,具体负责该批仪器的采购事宜。小范的父亲是当地一家从事该类仪器生产与销售大型公司的销售经理。

要求:

请根据国家部门预算管理、资产管理、政府采购、事业单位会计制度等相关规定,对事项(1)至(8),逐项判断是否正确,如不正确,分别说明理由;对事项(9)、(10),逐项指出其中的不当之处,并分别说明正确的处理。

【答案】

1. 事项(1)处理不正确。

理由:甲单位以国有资产对外出租,应当报经主管部门审核同意后,报同级财政部门审批。

2. 事项(2)处理不正确。

理由:在甲单位职工福利基金足够使用时,职工浴室修缮费应当从甲单位的职工福利基金中列支。

3. 事项(3)处理不正确。

理由:甲单位以国有资产对外提供担保,应报经主管部门审核同意后,报同级财政部门审批。

4. 事项(4)处理不正确。

理由:扩建工程不符合采用单一来源方式进行政府采购的条件,不能由甲单位直接联系确定承建商。或甲单位应当采用政府采购方式确定承建商,不能直接联系确定承建商。

5. 事项(5)处理不正确。

理由:财政部门批复、备案前的资产损失,单位不得自行进行账务处理;待财政部门批复、备案后,才可进行账务处理。

或1:事业单位处置国有资产,应当严格履行审批手续,未经批准不得自行处置。

或2:事业单位处置规定限额以上资产,须报主管部门审核后报同级财政部门审批;处置规定限额以下资产,须报主管部门审批,并由主管部门报同级财政部门备案。

6. 事项(6)处理不正确。

理由:甲单位在预算执行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。或:甲单位在预算执行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人员经费支出。

7. 事项(7)处理正确。

8. 事项(8)处理正确。

9. 事项(9)中,不当之处:①甲单位将下属单位上缴的管理费列入往来账的做法不正确。②甲单位由管理层决定购置超出资产配置规定限额专用设备的做法不正确。③甲单位从往来账列支设备购置支出的做法不正确。

正确处理:

①下属单位上缴的管理费应作为甲单位的收入予以确认。或:甲单位应将下属单位上缴的管理费计入附属单位缴款。②甲单位用财政性资金以外的其他资金购置规定限额以上资产的,须报主管部门审批,并由主管部门报同级财政部门备案③甲单位应从事业支出中列支设备购置支出。或:设备购置支出应作为甲单位的支出予以确认。

10. 事项(10)中,甲单位任命办事员小范为询价小组组长的做法不正确。

正确处理:甲单位应任命与供应商无利害关系的人员担任询价小组组长。或:小范与供应商有利害关系,应当回避。

国家税务总局公告2011年第39号

企业转让上市公司限售股有关所得税问题的公告

一、纳税义务人的范围界定问题

根据企业所得税法第一条及其实施条例第三条的规定,转让限售股取得收入的企业(包括事业单位、社会团体、民办非企业单位等),为企业所得税的纳税义务人。

二、企业转让代个人持有的限售股征税问题

因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股,企业在转让时按以下规定处理:(一)企业转让上述限售股取得的收入,应作为企业应税收入计算纳税。上述限售股转让收入扣除限售股原值和合理税费后的余额为该限售股转让所得。企业未能提供完整、真实的限售股原值凭证,不能准确计算该限售股原值的,主管税务机关一律按该限售股转让收入的15%,核定为该限售股原值和合理税费。依照本条规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。(二)依法院判决、裁定等原因,通过证券登记结算公司,企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的,不视同转让限售股。

三、企业在限售股解禁前转让限售股征税问题

企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人(以下简称受让方),其企业所得税问题按以下规定处理:(一)企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入,计入企业当年度应税收入计算纳税。(二)企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方,但未变更股权登记、仍由企业持有的,企业实际减持该限售股取得的收入,依照本条第一项规定纳税后,其余额转付给受让方的,受让方不再纳税。

四、本公告自2011年7月1日起执行。本公告生效后尚未处理的纳税事项,按照本公告规定处理;已经处理的纳税事项,不再调整。

(2011年6月22日印发)