

2009年度全国高级会计师资格考试

《高级会计实务》试题分析(上)

刘正兵

案例分析题一

某公司以生产建材并出口为主营业务。20×8年11月,公司根据中央关于保增长、扩内需、调结构等应对金融危机重大决策,紧急召开董事会全体会议,研究提升公司业绩、保障公司可持续经营的系列措施。以下是董事长赵某、总经理钱某、总会计师孙某在董事会全体会议上的发言摘要:

董事长赵某:

本次金融危机对我公司出口影响较大,当前的首要任务是加强公司的控制力,向管理要效益,同时调整经营范围。现提出如下意见:

(1) 公司对下属各子公司的重大事项决策、重要项目安排、重要人事任免及大额资金支付等,均由公司董事会集体统一决策。

(2) 信息化是强化管理的重要手段。公司应当全面推进信息化建设,运用现代信息技术和手段,对各子公司的经营活动实施动态监控。

(3) 国内建筑行业发展前景较好,可将公司章程规定的业务范围由建材生产和建材出口向建筑行业扩展,请总经理抓紧组织起草投资方案和修改公司章程议案,报董事会审议通过后实施。

总经理钱某:

我完全赞同董事长意见,公司建材出口遭受金融危机重创,但某些特定节能环保建材国内市场需求较大,国家还有许多税收优惠政策,我们应当合理筹划,用好用

足,既贯彻了国家政策,同时也能够提升公司业绩。

(1) 根据《国家重点支持的高新技术领域》等规定,公司开发特定节能环保新型建材,本年度内发生的新产品设计费、设备的折旧费和租赁费、工艺装备开发及制造费等研究开发费用,计算应纳税所得额时,未形成无形资产的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除。

(2) 公司向建筑行业转型,使用自产新型建材,可以享受免交增值税的优惠政策,能够大幅度增加公司收入。

(3) 市税务机关负责减免流转税和所得税,公司应当加强与税务机关沟通并搞好关系,取得他们的支持,争取减免公司流转税和所得税,以减轻公司负担。

总会计师孙某:

董事长和总经理的意见都很好,通过强化公司控制力,调整经营范围并合理进行税收筹划等措施,可以使公司走出困境,但实现公司年初确定的利润目标,形势仍然十分严峻,还可在扩大内销收入、控制成本费用、调整会计政策等方面采取措施,渡过难关。

(1) 目前A种建材备受国内市场追捧,供不应求,许多厂商已与我公司达成了20×9年购买该种建材的意向并支付了定金,可以按照支付定金的建材内销价格确认20×8年销售收入,有助于实现当年利润指标。

(2) 本年度还有两个月,可以大幅度压缩成本费用。公司从现在开始,应当严格控制各项不合理开支,严禁突击花钱,原定年终召开的系列大规模会议可以改为

电视电话会议。

(3) 通过上述措施完成当年利润目标如仍有缺口,可根据公司经营环境的宏观变化,在会计政策方面进行适当调整,比如适度少转内销存货成本和减提固定资产减值准备、无形资产减值准备等,按规定这属于公司的专业判断,企业会计准则是允许的。

会议围绕上述发言进行了充分讨论,全体董事一致通过,最后董事长责成总经理贯彻落实。

要求:

依据现行会计、税收、公司法律制度有关规定,分析、判断董事长赵某、总经理钱某、总会计师孙某在董事会全体会议发言中提出的各项措施有哪些不当之处,并分别简要说明理由。

【分析与解释】

1. 董事长赵某发言中的不当之处:

(1) 关于子公司的重大事项决策、重要项目安排、重要人事任免及大额资金支付等,均由公司董事会集体统一决策的措施不恰当。理由:根据《公司法》规定,公司设立的子公司具有法人资格,依法承担民事责任。因此,子公司重大事项决策、重要项目安排、重要人事任免及大额资金支付等,应由子公司决定。

(3) 关于请总经理组织起草修改公司章程议案,报董事会审议通过后实施的措施不恰当。理由:根据《公司法》有关规定,作出修改公司章程的决议,必须经股东大会讨论且出席会议的股东所持表决权的三分之二以上通过。

2. 总经理钱某发言中的不当之处:

(1) 关于使用自产新型建材,可以享受免交增值税的说法不正确。理由:企业使用自产建材,应视同销售计算缴纳增值税。

(2) 关于市税务机关负责减免流转税和所得税的说法不正确。理由:税收减免审批权限属于法律、行政法规规定或者法定的审批机关的权限,市税务机关无权减免。

3. 总会计师孙某发言中的不当之处:

(1) 关于将达成 20×9 年购买意向并支付定金的建材,按照内销价格确认 20×8 年的销售收入的措施不恰当。理由:根据《会计法》和《企业会计准则》规定,企业不得虚列或者隐瞒收入,推迟或者提前确认收入。

(2) 关于适度少转存货成本和减提固定资产和无形资产减值准备的措施不恰当。理由:根据《会计法》、《企业会计准则》规定,企业进行会计核算不得随意改变费用、成本的确认标准或计量方法,不得少列或者不列费用。

案例分析题二

某公司按照财政部、证监会、审计署、银监会和保监会五部委发布的《企业内部控制基本规范》的要求,建立并实施本公司的内部控制制度。该公司为此召开了董事会全体会议,就内部控制相关重大问题形成决议。摘要如下:

(1) 控制目标。会议首先确定了公司内部控制的目標是要切实做到经营管理合法合规、资产安全,严格按照法律法规及相关监管要求开展经营活动,确保公司经营管理过程不存在任何风险。

(2) 内部环境。内部环境是建立和实施内部控制的基础。会议一致通过了优化内部环境的决议,包括:严格规范公司治理结构,各类业务事项均应提交董事会或股东大会审核批准;调整机构设置和权责分配,做到所有不相容岗位或职务严格分离、相互制约、相互监督;完善人力资源政策,建立优胜劣汰机制,同时注重就业和员工权益保护,认真履行社会责任,加强企业文化建设,倡导诚实守信、爱岗敬业、开拓创新和团队协作精神。

(3) 风险评估。会议决定成立专门的

风险评估机构,围绕内部控制目标,定期或不定期对内部环境、业务流程等进行全面评估,准确识别公司面临的内外部风险,根据风险发生的可能性和影响程度进行排序,采取相应的风险应对策略。

(4) 控制活动。会议明确了公司应从以下三个方面强化控制措施:一是实施全面预算管理,将各类业务事项均纳入预算控制;二是将控制措施“嵌入”信息系统,通过现代化手段实现自动控制;三是完善合同管理制度,所有对外发生的经济行为均应签订书面合同。

(5) 信息与沟通。会议要求公司完善信息与沟通制度。及时收集、整理与内部控制相关的内外部信息,促进信息在企业内部各层级之间、企业与外部有关方面之间的有效沟通与反馈;同时建立反舞弊机制,实施举报投诉制度和举报人保护制度,及时传达至全体中层以上员工。确保举报、投诉成为公司有效掌握信息的重要途径。

(6) 内部监督。会议强调,内部监督是防止内部控制流于形式的重要保证。为此,公司应当强化内部监督制度,由审计委员会和内部审计机构全权负责内部控制的监督检查,合理保证内部控制目标的实现;审计委员会和内部审计机构在内部监督中发现重大问题,有权直接向董事会和监事会报告。

要求:

根据《企业内部控制基本规范》的要求,分析、判断该公司董事会会议形成的上述决议中有哪些不当之处,并简要说明理由。

【分析与解释】

1. 控制目标方面。(1) 内部控制目标定位于保证经营管理合法合规、资产安全的观点不恰当。理由:内部控制目标不仅包括保证经营管理合法合规、资产安全,还包括财务报告及相关信息真实完整目标、经

营效率和效果目标、促进实现发展战略的目标。(2) 确保公司经营管理过程不存在任何风险的观点不恰当。理由:内部控制的任务是将风险控制在可承受的范围内。

2. 内部环境方面。(1) 各类业务事项均应提交董事会或股东大会审核批准的观点不恰当。理由:各类业务事项应按规定的权限和程序进行审核批准。(2) 所有不相容岗位或职务严格分离的观点不恰当。理由:不符合成本效益原则。

3. 控制活动方面。(1) 将各类业务事项均纳入预算控制的观点不恰当。理由:预算控制措施不适用于不能量化的业务事项。(2) 所有对外发生的经济行为均须签订书面合同的观点不恰当。理由:不符合成本效益原则。

4. 信息与沟通方面。举报投诉制度和举报人保护制度仅传达至全体中层以上员工的观点不恰当。理由:举报投诉制度和举报人保护制度应传达至公司全体员工。

5. 内部监督方面。审计委员会和内部审计机构全权负责内部控制监督检查的观点不恰当。理由:董事会负责内部控制的建立和有效实施;除内部审计机构之外,经理层及公司其他内部机构在内部监督中也须承担相应的职责。

案例分析题三

W公司主要生产和销售中央空调、手机芯片和等离子电视机, 20×8 年全年实现的销售收入为14.44亿元,由于贷款回收出现严重问题,公司资金周转陷入困境。公司 20×8 年有关应收账款具体情况如表1。

上述应收账款中,中央空调的欠款单位主要是机关和大型事业单位;手机芯片的欠款单位均是国内知名手机生产厂家;等离子电视机的主要欠款单位是美国Y公司。

表1

单位:亿元

应收账款	中央空调	手机芯片	等离子电视机	合计
年初应收账款总额	2.93	2.09	3.52	8.54
年末应收账款:				
(1) 6个月以内	1.46	0.80	0.58	2.84
(2) 6至12个月	1.26	1.56	1.04	3.86
(3) 1至2年	0.20	0.24	3.26	3.70
(4) 2至3年	0.08	0.12	0.63	0.83
(5) 3年以上	0.06	0.08	0.09	0.23
年末应收账款总额	3.06	2.80	5.60	11.46

20×9年W公司销售收入预算为18亿元,公司为了摆脱资金周转困境,采用借款等措施后,仍有6亿元资金缺口。W公司决定对应收账款采取以下措施:

(1) 较大幅度提供现金折扣率,在其他条件不变的情况下,预计可使应收账款周转率由20×8年的1.44提高至20×9年的1.74,从而加快回收应收账款。

(2) 成立专门催收机构,加大应收账款催收力度,预计可提前收回资金0.4亿元。

(3) 将6至12个月应收账款转售给有关银行,提前获得周转所需货币资金。据分析,W公司销售中央空调和手机芯片发生的6至12个月应收账款可平均以九二折转售银行(且可无追索权);销售等离子电视机发生的6至12个月应收账款可平均以九零折转售银行(但必须附追索权)。

(4) 20×9年以前,W公司给予Y公司一年期的信用政策;20×9年,Y公司要求将信用期限延长至两年。考虑到Y公司信誉好,且W公司资金紧张时应收账款可转售银行(但必须附追索权),为了扩大外销,W公司接受了Y公司的条件。

要求:

1. 计算W公司财务第(1)项措施预计20×9年所能增收的资金数额。

2. 计算W公司采取第(3)项措施预计20×9年所能增收的资金数额。

3. 计算W公司采取(1)至(3)项措施预计20×9年所能增收的资金总额。

4. 请就W公司20×9年对应收账款采取的各项措施作出评价并说明理由。

【分析与解释】

1. 本题有2种方法,方法1: 20×9年年末应收账款=(18÷1.74)×2-11.46=9.23(亿元),则20×9年增收的资金数额=11.46-9.23=2.23(亿元)。

方法2: 若不采取措施20×9年年末应收账款=(18÷1.44)×2-11.46=13.54(亿元),采取措施后20×9年年末应收账款=(18÷1.74)×2-11.46=9.23(亿元),则采取第(1)项措施增收的金额=13.54-9.23=4.31(亿元)。

2. 采取第(3)项措施20×9年增收的资金数额=(1.26+1.56)×0.92+1.04×0.9=3.53(亿元)。

3. 采取(1)至(3)项措施预计

20×9年增收的资金总额: 方法1: 2.23+0.4+3.53=6.16(亿元)。方法2: 4.31+0.4+3.53=8.24(亿元)。

4. 对W公司20×9年所采取的各项措施评价及理由: (1) 大幅度提高现金折扣。虽然可以增加公司贷款回收速度,但也可能使企业陷入亏损。因此公司应当在仔细分析计算后,适当提高现金折扣水平。(2) 成立专门机构催收,必须充分考虑成本效益原则,防止得不偿失。(3) 公司选择将收账期在6至12个月的销售中央空调、等离子电视机和手机芯片的应收账款出售给有关银行,提前获得企业周转所需货币资金,应考虑折扣水平的高低,并应防范所附追索权带来的风险。(4) 销售等离子电视机的账款虽可转售银行,但由于必须附追索权,企业风险仍然无法控制或转移。因此,应尽量避免延长信用期限方式进行销售。

案例分析题四

某特种钢股份有限公司为A股上市公司,20×7年为调整产品结构,公司拟分两阶段投资建设某特种钢生产线,以填补国内空白。该项目第一期计划投资额为20亿元,第二期计划投资额为18亿元,公司制定了发行分离交易可转换公司债券的融资计划。

经有关部门批准,公司于20×7年2月1日按面值发行了2 000万张、每张面值100元的分离交易可转换公司债券,合计20亿元,债券期限为5年,票面年利率为1%(如果单独按面值发行一般公司债券,票面年利率需要设定为6%),按年计息。同时,每张债券的认购人获得公司派发的15份认股权证,权证总量为30 000万份,该认股权证为欧式认股权证,行权比例为2:1(即2份认股权证可认购1股A股股票),行权价格为12元/股。认股权证存续期为24个月(即20×7年2月1日至20×9年2月1日),行权期为认股权证存续期最后五个交易日(行权期间权证停止交易)。假定债券和认股权证发行当日即上市。

公司20×7年年末A股总数为20亿股(当年未增资扩股),当年实现净利润9亿元。假定公司20×8年上半年实现基本每股收益0.30元,上半年公司股价一直维持在每股10元左右。预计认股权证行权期截至

前夕,每股认股权证价格将为1.5元。

要求:

1. 计算公司发行分离交易可转换公司债券相对于一般公司债券于20×7年节约的利息支出。

2. 计算公司20×7年的基本每股收益。

3. 计算公司为实现第二次融资,其股价至少应当达到的水平;假定公司市盈率维持在20倍,计算其20×8年基本每股收益至少应当达到的水平。

4. 简述公司发行分离交易可转换公司债券的主要目标及其风险。

5. 简述公司为了实现第二次融资目标,应当采取何种财务策略。

【分析与解释】

1. 发行分离交易的可转换公司债券后,20×7年可节约的利息支出=20×6%×11÷12-20×1%×11÷12=0.92(亿元)。

2. 20×7年公司基本每股收益=9/20=0.45(元/股)。

3. 为实现第二次融资,必须促使权证持有人行权,为此股价应当达到的水平=12+1.5×2=15(元),因此20×8年基本每股收益应达到的水平=15/20=0.75(元/股)。

4. 主要目标是分两阶段融通项目第一期、第二期所需资金,特别是努力促使认股权证持有人行权,以实现发行分离交易可转换公司债券的第二次融资。主要风险是第二次融资时,股价低于行权价格,投资者会放弃行权。

5. 具体财务策略是:(1) 最大限度发挥生产项目的效益,改善经营业绩。(2) 改善与投资者的关系及社会公众形象,提升公司股价的市场表现。

(作者单位: 江苏经贸学院)

责任编辑 周念博

