

2013年《高级会计实务》 自测试题参考答案

■ 谢树志 叶慧芬

案例分析题一

【分析提示】

1. 事项(1)说明公司内部审计独立性差。公司应当在董事会下设审计委员会,负责审查公司内部控制、监督内部控制的有效实施、实行内部控制自我评价情况和协调内部审计等相关事宜。内部审计部门应直接受审计委员会领导,内部审计部门在审计过程中发现的重大问题,视具体情况,有权直接向审计委员会或董事会报告。

2. 事项(2)说明公司人力资源政策存在问题。①企业应明确各岗位的职责、任职条件和工作要求,遵循德才兼备和公开、公平、公正的原则,通过公开招聘、竞争上岗等多种方式选拔优秀人才,公司不能优先照顾职工子女。②公司应该对试用人员进行严格培训和考察,促进其全面了解岗位职责、掌握岗位基本技能和试用工作要求,待试用期满考核

合格后,方可正式上岗;在试用期满考核不合格者,应当及时解除劳动关系。DH公司对新入职人员未经培训直接上岗的做法不妥。③经考核不能胜任岗位要求的员工,应及时暂停其工作,安排再培训,或调整岗位,安排转岗培训,仍不能满足岗位职责要求的,应当按照规定的权限和程序解除劳动合同。公司不能因为年度考核不达标就直接解聘员工。

3. 事项(3)说明公司履行社会责任方面存在问题。①根据规定,企业发现有环境污染问题应及时采取措施纠正。DH公司不顾居民顾虑,劝说搬迁的做法不妥。②企业向员工摊派社会责任并与个人绩效挂钩,不但影响了部门的正常工作,亦破坏了企业与职工的关系,这种做法不妥。

4. 事项(4)说明公司筹资管理存在问题。企业应当根据自身发展战略,科学确定融资目标和规划,严格按照筹资方案确定的用途使用资金,防范和控制资

金使用的风险。由于市场环境变化等确需改变资金用途的,应当履行相应的审批程序,严禁擅自改变资金用途。DH公司将2000万元用于交易性金融资产投资给企业带来了很大损失,这种做法不妥。

5. 事项(5)说明公司存在两个问题:①工程项目管理有问题:根据规定,企业可以委托具有相应资质的专业机构开展可行性研究,出具评审意见,作为项目决策的主要依据。但是,对于重大工程项目的立项,应当报经董事会或类似权力机构集体审议批准,总会计师或分管会计工作的负责人应当参与项目决策。DH公司由总经理直接负责决策和审批该工程项目的做法是不正确的。②担保业务管理有问题:根据规定,企业担保业务不得超越权限审批,重大担保业务,应当报经董事会或类似的权力机构批准。DH公司为子公司贷款担保属于重大担保业务,总经理和总会计师直接决定不妥。

6. 事项(6)说明公司信息系统管理

尤其是像他这样有经验有能力的年轻人更是缺乏。前任董事长找到他,问他能不能回来继续为自己的企业贡献一份力量。就这样的一句“自己的企业”,深深触及到这个年轻人的心灵。他放弃了在总公司工作的机会,回到了自己挚爱的企业,在这里一干就是43年。当我们问他后悔不后悔时,他答道:“这里是我铁的企业,在这里奉献自己的青春我无怨无悔。”

五、高风亮节让贤位

曾经的董事长为表彰他的无私奉献准备提拔他当副总会计师和总会计师,而“铁拐李”却说:“能在我深爱的企业上班,看着他就像自己的孩子一样健康、快乐地成长就心满意足了。”他把更丰

厚的待遇和更高的职位让给了年轻人,让年轻人有一个更宽的视野、一个更好为企业服务的机会。作为财务科的老领导,他对下属永远是那么和蔼可亲,对相关部室的工作也是积极努力地配合,对每一个来办事的人都是细心、耐心地解答和服务,完全没有任何架子,几十年如一日。

现在的“铁拐李”已是年过60,伴随企业走过了风风雨雨的43年。岁月不饶人,“铁拐李”的身体已经没有以前那样“铁”了,但是他那铁骨铮铮的形象却永远立在我们心里。■

(作者单位:中建一局集团第五建筑有限公司)

责任编辑 周愈博

方面存在问题。①根据规定,企业负责人对信息系统建设工作负责。DH公司由财务部门对此工作负责的做法不妥。②信息系统研发完成后应当组织独立于开发单位的专业机构对信息系统进行验收测试,确保在功能、性能、控制要求和安全性等方面符合开发需求。DH公司未经专业机构对此系统进行验收测试就在本公司内投入使用的做法不妥。

案例分析题二

【分析提示】

1. 总资产报酬率(税后) = $9\ 000 / [(85\ 500 + 91\ 500) / 2] \times 100\% = 9\ 000 / 88\ 500 \times 100\% = 10.17\%$

净资产收益率 = $9\ 000 / [(45\ 000 + 48\ 000) / 2] \times 100\% = 9\ 000 / 46\ 500 \times 100\% = 19.35\%$

2. 每股盈利 = $9\ 000 / 10\ 000 = 0.9$ (元/股)

每股净资产 = $48\ 000 / 10\ 000 = 4.8$ (元/股)

3. 方案一是股权融资。这种融资方式可以给公司带来长期稳定的资金,且可以降低公司的债务水平和财务风险,但是资金成本较高,还会导致控制权的稀释,引起管理权的变更,且对于AB公司来说,再融资需要主管部门审批,时间上不能满足目前投资的需要。

方案二是短期负债融资。采用这种方式融资,会导致公司的债务水平急剧上升,致使企业承担过大的财务风险,不利于企业发展,且贷款期限超过企业需要并与项目投资现金流不符,会加重企业利息负担。但这种融资方式快捷有效,能及时满足公司项目投资的资金需要。

方案三是内部融资(削减股利的发放)。这种融资方式效率高,且手续简便,一般是首选的融资方案,但是突然中断股利发放,破坏股利政策的连续性可能会引起投资者的猜疑和不满,反而给企业带来负面影响。

综上所述,AB公司可以合并方案三

表1

基本指标	X公司	Y公司
净资产收益率	$82.5/400 \times 100\% = 20.63\%$	$90/480 \times 100\% = 18.75\%$
总资产报酬率	$135/750 \times 100\% = 18\%$	$150/880 \times 100\% = 17.05\%$
总资产周转率	$360/750 = 0.48$ 次	$400/880 = 0.45$ 次
存货周转率	$360/50 = 7.2$ 次	$400/60 = 6.67$ 次
资产负债率	$350/750 \times 100\% = 46.67\%$	$400/880 \times 100\% = 45.45\%$
已获利息倍数	$(82.5 + 27.5 + 25) / 25 = 5.4$	$(90 + 30 + 30) / 30 = 5$

和方案一,先采用内部融资的方式来满足项目建设早期资金投放的需求,再通过发行股票取得的收入支付项目建设剩下的款项,但是AB公司需要向投资者解释停发现金股利的理由,尽量减少对公司声誉的负面影响。

案例分析题三

【分析提示】

1. 以上政策的不当之处有:

事项(1)中,国有控股境内上市公司的薪酬委员会应由外部董事构成,不能由董事长、总经理等内部人员担任。

事项(2)中,根据规定,在股权激励授予日,任何持有国有控股公司5%以上有表决权股份的人员,未经股东大会批准,不得参加股权激励计划,因此张某不得参与激励。李某作为CD控股公司的外部董事,不应作为激励的对象。独立董事作为中小股东利益的代表,不应作为激励对象,因此孙某不得参与股权激励计划。上市公司的监事因要保持独立性,不应作为激励对象,因此林某作为公司监事会主席,不得参加股权激励计划。

事项(3)中,根据规定,国有控股上市公司激励股票来自国有的比例不得超过国有控股的比例,CD公司能用于激励的国有股不得超过40%,所以,2013年的激励计划的1000万股中最多只能使用400万股的国有股;总经理梁某一入两次激励的股票总数超过了公司总股份数1%的限额。

事项(5)中,行权价设定不当。根据规定,股权激励的授予价格不得低于股权激励的计划草案公布前一个交易日的收盘价和前30个交易日的股票平均收盘

价的较高者,在本例中,行权价最低应是9元/股,设定为8元/股是不当的。

2. 如果该政策能够执行,可行权日为2015年12月31日,行权限制期为股东大会批准激励方案之日起到2015年12月31日,行权有效期为2016年1月1日到2018年12月31日,终止日期为2018年12月31日。

案例分析题四

【分析提示】

1. X、Y公司的相关参数计算如表1所示。

2. X公司的经济增加值 = $82.5 + 25 \times (1 - 25\%) - 750 \times 6\% = 56.25$ (万元)

Y公司的经济增加值 = $90 + 30 \times (1 - 25\%) - 880 \times 7\% = 50.9$ (万元)

X公司的EVA比Y公司的高。从这个指标上来评价,X公司的绩效比Y公司好。

3. 根据EF公司的奖励标准,X公司的净资产收益率超过了20%,Y公司的净资产收益率没有达到,所以X公司的经理可以得到奖励。但是EF公司仅使用这个指标作为奖励标准是不恰当的,因为没有考虑非财务业绩评价指标,还应该对管理层经营管理水平进行定性评价。

4. X公司的综合绩效评价分数 = $85 \times 70\% + 92 \times 30\% = 87.1$ (分),评价级别为A,评价类型为优。Y公司的综合绩效评价分数 = $80 \times 70\% + 88 \times 30\% = 82.4$ (分),评价级别为B+,评价类型为良。

案例分析题五

【分析提示】

1. 公允价值套期中的被套期项目,

因为企业已经确认了资产或负债是企业已经发生的交易或事项所确认的信息,即属于“真实存在的”,所以其公允价值发生变动自然需要确认;而现金流量套期中很可能发生的预期交易不属于企业已经发生的交易或事项,所以,这种未发生的交易或事项的公允价值变动自然也就不能确认。与此相对应,公允价值套期中套期工具的公允价值变动因被套期项目的公允价值变动计入了当期损益,那么为实现损益“对冲”,套期工具的公允价值变动也要计入当期损益;在现金流量套期中,由于被套期项目没有被确认,所以,其对应的套期工具的公允价值变动属于企业“未实现的利得或损失”,只能确认为资本公积。

2. 问题(2)中,被套期项目是尚未确认的确定承诺时之所以称为公允价值套期,这是因为:确定承诺也就是企业已经签订的具有法律效力的交易合同,虽然合同还没有履行,但企业作为合同的当事人需要承担合同所涉及的风险,如价格变动风险等。所以,在套期会计中,虽然所涉及的合同标的本身的初始计量金额不需要确认,即属于未确认的确定承诺,但其标的的公允价值变动需要确认,且计入当期损益,那么,其套期工具公允价值变动也需要计入当期损益,此种情形下的套期保值也就称为公允价值套期。被套期项目是很可能发生的预期交易时之所以称为现金流量套期,这是因为:其公允价值变动不符合确认条件,所以其对应套期工具的公允价值在变动时只能计入资本公积,待很可能发生的预期交易发生时,即产生了现金流量时才能将套期工具变动从资本公积中转出计入当期损益。由于强调在现金流量产生时套期工具的公允价值变动才能计入当期损益,所以此种情形下的套期保值也就称为现金流量套期。

问题(3)中,虽然利率风险、提前偿还风险与信用风险、外汇风险都属于企业可辨认的、可单独计量的特定风险,

但对于利率风险或提前偿还风险,不可以作为被套期项目。这是因为:当企业将某项债券投资确认为“持有至到期投资”时,其前提就是该项投资符合持有至到期投资的定义,即“到期金额固定或可确定”且企业“有意图持有至到期”。既然到期金额固定或可确定,这就意味着企业已经承担了利率风险,即利率风险的“风险敞口”虽然事实上仍然存在,但企业已经“默认”了;同样的道理是:企业有意图持有至到期,这就说明企业也已经“默认”了提前偿还风险。

问题(4)中,“将原直接在所有者权益中确认的相关利得或损失转出,计入预期交易发生时所确认的资产或负债的初始确认金额”,这种处理称为“基础调整”。按照准则的规定,如果企业的预期交易随后确认为金融项目的,不能进行“基础调整”,而随后确认为非金融项目的,企业可以选择进行“基础调整”(注:企业一旦选择了这种处理方法,在以后的会计期间内不得随意变换,即要保持会计政策的一致性)。之所以存在着以上区别,这是因为:金融资产或金融负债(这里的金融资产或金融负债不包括长期股权投资及以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债)是按照公允价值进行初始计量的,如果进行基础调整会导致其初始账面价值脱离公允价值,这样就违背了《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》中对金融工具公允价值进行初始计量的要求了。

案例分析题六

【分析提示】

1. 事项(1)中,A公司对该金融资产未作终止确认的处理正确,但对所确认的金融负债的计量的处理不正确。因为,A公司判断出该项看涨期权属于重大价内期权,即A公司在到期时行权的可能性极大,这说明A公司尚未转移该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬,应当继续确认该金融资产。但是,所确

认的负债金额不正确,因为A公司既确认了金融负债,又将支付的期权费确认为金融资产(衍生工具),这等于是在重复确认。正确的处理是:按照收取的价款扣除支付的期权费的差额确认金融负债,而不再确认衍生工具。

2. 事项(2)中,A公司对该金融资产未作终止确认的处理正确,但对所确认的金融负债分类不正确。因为,如果所转移的金融资产属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,那么所收到的对价也应该确认为交易性金融负债(直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债),以消除会计计量属性上的“不配比”。正确的处理是:将所收到价款扣除所支付的期权费后的差额确认为“交易性金融负债”,而不是“短期借款”。

3. 事项(3)中,A公司的处理不正确。因为,虽然A公司所转让的应收账款符合终止确认条件,但是对服务资产的计量以及转让损益的处理存在错误。正确的处理是:服务资产应当视同未终止确认金融资产的一部分,其金额应根据所转移金融资产整体账面价值在终止确认部分和未终止确认部分(包括服务资产)之间按照各自相对公允价值进行分摊计量,转让损益按照所收到的价款与所终止确认的金融资产账面价值的差额计量。具体处理为:

①终止确认的部分:借记“银行存款”620万元,借记“坏账准备”93.94(100×93.94%)万元;贷记“应收账款”657.58(700×93.94%)万元,贷记“营业外收入——金融资产转让收益”56.36万元。

②未终止确认的部分:借记“服务资产”36.36万元,借记“坏账准备”6.06(100×6.06%)万元;贷记“应收账款”42.42(700×6.06%)万元。

4. 事项(4)中,A公司没有终止确认该金融资产的处理不正确。因为A公司在出售该金融资产的同时购买了一项看

涨期权,该期权既非重大价内期权,也非重大价外期权,这就表明企业既没有保留也没有转移与该金融资产所有权几乎所有的风险和报酬,但是A公司所转让的金融资产属于在活跃市场上的“易得资产”,这就意味着A公司已经放弃了对所转移的金融资产的控制权,所以A公司应该终止确认该金融资产,同时将支付的期权费确认为金融资产(衍生工具)。

案例分析题七

【分析提示】

1. 事项(1)的处理不正确。根据《政府采购法》,有两处不符合规定:一是采用邀请招标采购的单位要邀请三家或三家以上特定的供应商参与投标,而教育局只邀请了两家;二是期限不符合规定,邀请招标资格预审报告的期限不得少于7个工作日。

2. 事项(2)的处理不正确。理由:教材可以采用询价方式采购,但是要向三家以上的潜在供应商发出邀请。

3. 事项(3)的处理不正确。理由:剩余的10万元该学校应计入事业基金,不应该作为收入处理。

4. 事项(4)的处理不正确。理由:教育局可以采用邀请招标方式进行采购,但后来改变采购方式的做法不正确。根据《政府采购法》的相关规定,如果所拟采购的货物具有特殊性,只能从有限范围的供应商处采购的,可以采用邀请招标方式采购,但采购人在相关媒体上发布的资格预审公告的期限不得少于7个工作日。教育局发布资格预审公告后只是超过了7天,还没有超过7个工作日,所以不应该更改采购方式。

5. 事项(5)的处理不正确。理由:行政单位不得用国有资产对外担保。

6. 事项(6)的处理不正确。理由:除法律有特殊规定外,行政单位以国有资产对外出租、出售或投资的,须经主管部门审核,报同级财政部门审批,取得的收入应该纳入单位预算,统一核算、统

一管理。出售价值较低的资产时,虽然价值较低,但属于国有资产,因此也必须履行该程序。

案例分析题八

【分析提示】

1. 事项(1)的会计处理不正确。因为A公司的此项交易不属于企业合并。构成企业合并至少包括两层含义:一是取得对另一个或多个企业(或业务)的控制权;二是所合并的对象必须构成业务。在此项收购中,被合并方不构成业务,所以该项交易不形成企业合并。正确的处理是:A公司作为正常的资产交易处理,即将收购成本按照购买日所取得的固定资产(厂房)与无形资产(土地使用权)的公允价值比例进行分配。

2. 事项(2)的会计处理不正确。A公司在已持有该子公司60%股权的基础上又收购了20%的股权,这属于购买少数股东股权的行为。按照准则的相关规定,A公司此次收购按照所放弃的非现金资产的公允价值计量长期股权投资,并且确认非现金资产的转让损益的会计处理是正确的;但是,A公司在合并财务报表中列示的商誉不正确。这是因为,商誉应按照合并日的合并成本与在合并日子公司可辨认净资产公允价值中所享有份额的差额来确认和计量,所计量的商誉在合并财务报表中不再发生变化。A公司新发生的购买少数股权的投资成本与在购买时子公司可辨认净资产中所享有份额的差额在合并财务报表中应该调减A公司个别财务报表中的资本公积(股本溢价),如不足调整的,再调整留存收益。

3. 事项(3)的会计处理不正确。虽然在A公司合并B公司之前,参与合并的各方在最终控制方的控制时间没有达到一年的时间,但由于B公司是甲公司出资设立而不是收购的子公司,从实质重于形式的原则看,应该理解为符合“在企业合并之前,参与合并各方在最终控制

方的控制时间一般在一年以上(含一年)”的要求,作为同一控制下的企业合并,按照权益结合法进行处理,并且在合并日需要编制合并资产负债表、合并利润表以及合并现金流量表。

4. 事项(4)的会计处理不正确。A公司在合并财务报表中没有确认专有技术(无形资产)和或有事项(预计负债),导致商誉计量错误。因为,企业合并中确认的无形资产并不仅限于被购买方原已确认的无形资产,只要该无形资产的公允价值能够可靠计量,购买方就应在购买日将其独立于商誉确认为一项无形资产;被合并方的或有事项导致经济利益流出企业的可能性为“可能”时,若其属于被合并企业承担的现时义务并且其公允价值能够合理确定,也需要作为合并中的或有负债确认。

正确的处理是:A公司在合并财务报表中还需要确认无形资产80万元,预计负债60万元,确认的商誉=2 660-[5 000-(50+80)-(2 000-60)]×80%=284(万元)。

5. 事项(5)的会计处理不正确。因为,A公司所计划的股权转让属于一揽子交易,也就是说,第一次转让与第二次转让需作为一项交易来处理。按照《企业会计准则解释第5号》的规定,“处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的,应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理;但是,在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额,在合并财务报表中应当确认为其他综合收益,在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益”。正确的处理是:A公司应该将第一次转让所收到的价款与对应的享有该子公司净资产份额的差额,在合并财务报表中确认为其他综合收益。■

(作者单位:安徽大学商学院会计系)

责任编辑 周愈博