

2008年《高级会计师实务》

模拟试题参考答案

赵耀 郑庆华 李小燕

案例分析题一

【分析提示】

1、不正确。理由：专利权X、设备Y及设备Z各单项资产均无法独立产生现金流入，三项资产共同产生现金流入，应将专利权X、设备Y及设备Z构成一个资产组。而包装机由独立核算的包装车间使用，公司生产的产品进行包装时需按市场价格向包装车间内部结算包装费，能独立产生现金流入，不应包含在上述资产组中。

2、该公司应选择15%作折现率。折现率的选择应能够反映当前市场货币的时间价值和资产特定风险的税前利率，该公司选择的折现率15%是税前利率，是该资产的最低报酬率，且已考虑了有关的货币时间价值和特定风险的影响。

在预计未来现金流量时应采纳第二种观点。理由：企业在预计资产的未来现金流量时应以资产的当前状况为基础，不应考虑与该资产改良有关的预计未来现金流量，因此，尽管2008年该生产线进行更新从而改良资产绩效，提高资产未来现金流量，但在2007年年末对其进行减值测试时不应将其包括在内。

3、不正确。理由：在产品中50%有销售合同而另50%无销售合同，应分开计算。

①有销售合同的。产品W的可变现

净值=50-2=48(万元)；W产成品的成本=(80+10)×50%=45(万元)。因W产成品的可变现净值高于成本，在产品应按成本40(80×50%)万元计价，当期无需提取跌价准备。

②无销售合同的。产品W的可变现净值=46-2=44(万元)；W产成品的成本=(80+10)×50%=45(万元)。因W产成品的可变现净值低于成本，在产品应按可变现净值计价，应计提存货跌价准备。无销售合同的在产品可变现净值=46-2-10×50%=39(万元)；无销售合同的W在产品成本=80×50%=40(万元)；无销售合同的在产品，可变现净值低于成本，应按可变现净值39万元计价，当期应提取跌价准备1万元。

4、2007年度12月31日可供出售金融资产发生了资产减值损失。理由：乙公司不采取措施，该债券的公允价值预计会持续下跌。2007年12月31日确认减值损失前债券的摊余成本=(10 000×97+2 200)+(10 000×97+2 200)×4%-(10 000×100)×3%=98.1088(万元)；应确认减值损失=98.1088-(10 000×70)÷10 000=28.1088(万元)。

案例分析题二

【分析提示】

1、事项(1)的会计处理不正确。正确

的会计处理：甲公司不应确认销售收入2 000万元和销售成本1 800万元。理由：销货方只有将所售商品所有权上的主要风险和报酬全部转移给购货方后，才能确认相关的商品销售收入。甲公司于20×7年12月31日将设备运抵A公司并未说明已安装调试达到预定可使用状态，与该设备所有权相关的主要风险和报酬尚未全部转移给A公司，因此，不符合收入确认条件。

2、事项(2)的会计处理不正确。正确的会计处理：甲公司应确认收入6 000万元，同时结转成本4 000万元。理由：如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否卖出、是否获利，均与委托方无关，那么委托方和受托方之间的代销商品交易，实际上与委托方直接销售商品给受托方没有实质区别。在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关销售商品收入。

3、事项(3)的会计处理不正确。正确的会计处理：甲公司应确认收入363万元，同时结转成本200万元。理由：企业销售商品收入的计量，应按从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额。但合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应按照应收的合同或协议价款的公允价值(通常为合同或协议价款的现值)

确定销售商品收入金额。

4、事项(4)的会计处理不正确。正确的会计处理：甲公司应确认收入1 500万元，同时结转成本1 200万元。理由：在大多数情况下，售后回购交易属于融资交易，企业不应确认销售商品收入，收到的款项应确认为负债；回购价格大于原售价的差额，企业应在回购期间按期计提利息费用，计入财务费用。但有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品收入确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。由于甲公司有回购选择权，且回购的可能性极小，满足销售商品收入确认条件，应确认收入的实现。

5、事项(5)的会计处理不正确。正确的会计处理：20×7年，甲公司应确认递延收益240万元 $[4 440 - (6 000 - 1 000 - 800)]$ 及租金费用2万元 $[5 \times 2 - 240 \div (5 \times 60) \times 10]$ 。理由：按会计准则规定，对售后回租(经营租赁)交易，转让方应将售价与所售资产账面价值之间的差额作为递延收益处理，并在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊，作为租金费用的调整。

6、事项(6)的会计处理不正确。正确的会计处理：甲公司只完成合同规定设计工作量的20%，80%的工作量将在第二年完成，应按照已完成20%的工作量确认劳务合同收入，即确认收入64万元。理由：按照会计准则规定，企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工百分比法确认收入，在确定采用完工百分比法确认收入时，应根据完工进度确认收入金额。

案例分析题三

【分析提示】

1、事项(1)的会计处理不正确。正确的会计处理：对有标的部分应计提存货跌价准备，没有标的部分确认预计负债。有标的部分，合同为亏损合同，

确认减值损失80 (40×2) 万元；无标的部分，合同为亏损合同，确认预计负债20 (10×2) 万元。理由：待执行合同变为亏损合同时，存在标的资产的应对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应确认为预计负债。

2、事项(2)的会计处理不正确。正确的会计处理：乙公司在提供20×7年会计报表时，应根据预计的赔偿金额确认有关的预计负债880万元。理由：根据担保合同规定，乙公司负有连带清偿责任，丙公司在贷款到期后尚未支付全部本息880万元。在这种情况下，是否确认由担保事项产生的预计负债，应以是否满足负债的确认条件为判断基础，而不应以债权人是否提起诉讼为依据。

3、事项(3)的会计处理不正确。正确的会计处理：乙公司应在20×7年12月31日的资产负债表中确认预计负债300万元并作相应披露。理由：乙公司利用了公司的原专利技术进行产品生产实质上构成了对丁公司的侵权，因而负有向丁公司赔款的义务。此外，按照公司法律顾问的意见，该项赔款义务能够可靠地计量。

4、事项(4)的会计处理不正确。正确的会计处理：乙公司在年末应确认的负债和资产分别30万元和30万元。理由：或有事项确认为预计负债应同时满足三个条件：第一，该项义务为企业承担的现时义务；第二，履行该义务很可能导致经济利益流出企业；第三，该义务的金额能够可靠地计量。乙公司对A公司的赔偿符合上述的三个条件，应确认的预计负债金额为30万元。在或有事项有关的义务确认为预计负债时，企业拥有反诉或向第三方索赔的权利，赔偿的金额在基本确定能够收回时可作为资产单独确认，但确认的补偿金额不应超

过所确认负债的账面价值。

案例分析题四

【分析提示】

1、(1)持有至到期投资在2007年12月31日的账面价值=持有至到期投资年初账面余额2 044.7+持有至到期投资应计利息 $100(2 000 \times 5\%) - 溢价摊销18.21(应收利息100 - 利息收入81.79) = 2 126.49(万元)$ (注：利息收入=持有至到期投资摊余成本×实际利率×期限 $= 2 044.7 \times 4\% \times 1 = 81.79(万元)$)

持有至到期投资的计税基础与其账面价值一致，为2 126.49万元

(2)固定资产在2007年12月31日的账面价值=原值2 400-累计折旧 $240(2 400/10) = 2 160(万元)$

固定资产在2007年12月31日的计税基础=原值2 400-累计折旧 $120(2 400/20) = 2 280(万元)$

(3)交易性金融资产在2007年12月31日的账面价值=1 000(万元)

交易性金融资产在2007年12月31日的计税基础=500(万元)

(4)预计负债在2007年12月31日账面价值=2 200(万元)

预计负债在2007年12月31日计税基础=负债账面价值2 200-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额 $0 = 2 200(万元)$

将上述计算结果填列下表：

星星公司2007年12月31日暂时性差异计算表

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
持有至到期投资	2 126.49	2 126.49	0	0
固定资产	2 160	2 280	0	120
交易性金融资产	1 000	500	500	0
预计负债	2 200	2 200	0	0

2、(1)应纳税所得额=利润总额
6 000+罚款300+计提的担保损失
2 200-国债利息收入2 044.7×4% -
交易性金融资产公允价值变动500+多
计提的折旧120=8 038.21(万元)

(2)应交所得税=应纳税所得额
8 038.21×所得税税率33%=2 652.61
(万元)

3、(1)递延所得税负债=年末递延
所得税负债125(500×25%)-年初递延
所得税负债0=125(万元)

(2)递延所得税资产=年末递延所
得税资产30(120×25%)-0=30(万元)

(3)2007年递延所得税=递延
所得税负债125-递延所得税资产
30=95(万元)

(4)2007年所得税费用=应交所得税
2 652.61+递延所得税95=2 747.61(万
元)

案例分析题五

【分析提示】

1、合并日期为2008年1月1日,该
合并属于非同一控制下的企业合并。

2、此次合并会产生商誉,商誉
金额=获得上海某铜网造纸公司60%
的表决权资本的价格-公允价值
=8 000-8 600×60%=2 840(万元)。

3、2007年世景集团每股收益=税
后利润/普通股股数=3 920/20 000
=0.1960(元)。

A方案实施后,行使转换权前,2008
年世景集团每股收益=税后利润/普通
股股数=(10 540-8 000×6%-3 840)
×(1-30%)/20 000=0.217(元);行使
转换权后,2009年世景集团每股收益
=(10 540-3 840)×(1-30%)/(20 000+
8 000/4)=0.2132(元)。

B方案实施后,2008年世景集团每
股收益=(10 540-3 840)×(1-30%)/
(20 000+8 000/3.5)=0.2104(元)。

从上述计算结果可以看出,A、B方

案均能提高世景集团的每股收益,但A
方案行使转换权前后的每股收益均高于
B方案,因此,应选择A方案。

4、①世景集团实施进军数码相机
行业的战略,虽然有发行股票、可转换
债券作为并购的初始资金,但后续的协
同与整合过程会消耗企业大量的流动
资金,从而降低企业对外部环境变化的
快速反应能力,增加了企业营运的风
险。②被并购方的资产价值有可能存在
高估,给并购方造成较大的经济损失。
③传统胶片和相纸行业出现急剧萎缩,
远期盈利能力逐步下降,世景集团的此
次并购带来的远期收益有可能小于将相
同资金投入新兴数码相机行业带来的
收益,并有可能最终影响到整个集团
的收益。

案例分析题六

【分析提示】

预计第1年税后利润为4 000万元,
股利=普通股股数×每股股利=2 000
×0.5=1 000(万元),则留存收益增加
=4 000-1 000=3 000(万元)。因预计
资本支出10 000万元,则增加的留存收
益不能满足资本支出的需要,必须从外部
筹资10 000-3 000=7 000(万元)。

由于该公司资产负债率不能超过
40%,公司总资产没有给定,但一般来
说长期资本数额占公司总资产的绝大
部分,因此,可通过长期借款占长期资
本的比例不超过40%来计算长期借款
的上限。

预计第1年长期资本=目前长期资
本+本年资本支出=4 000+10 000=
14 000(万元),预计第2年长期资本=
预计第1年长期资本+本年资本支出
=14 000+4 000=18 000(万元)。根据
公司筹资时优先使用留存收益,其次是
长期借款,必要时增发普通股的原则,
预计第1年长期借款上限=14 000×40%
=5 600(万元),则预计第1年增发普
通股=7 000-5 600=1 400(万元),故增发

数=1 400/10=140(万股)。因此,预计第
1年增加长期借款5 600万元,增发股
权资本1 400万元。

预计第2年税后利润为5 000万元,
股利=(2 000+140)×0.5=1 070(万
元),则留存收益增加=5 000-1 070=3 930(万
元)。因预计资本支出4 000万元,则增
加的留存收益不能满足资本支出的需
要,必须从外部筹资4 000-3 930=70(万
元)。

预计第2年累计长期借款上限
=18 000×40%=7 200(万元),则预计第
2年长期借款增加上限=7 200-5 600=
1 600(万元)。由于从外部筹资70万
元小于长期借款增加上限1 600万
元,因此,预计第2年增加资金需求可
以在利用留存收益70万元后,全部由
长期借款解决,不需增发股权资金。

案例分析题七

【分析提示】

1、珠江公司对所得税处理方法由
应付税款法改为资产负债表债务法,
属于会计政策变更。珠江公司对所
得税未进行任何处理不正确。理由:
按照企业会计准则规定,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。

2、①珠江公司与甲公司不存在关
联关系。理由:按照规定,企业与
该企业共同控制合营企业的合营者
之间不存在关联关系。珠江公司
与甲公司共同控制丙公司,珠江
公司与甲企业之间不存在关联关
系。

②珠江公司与A公司存在关联
关系。理由:按照规定,企业与
该企业受同一母公司控制的其他
企业之间,存在关联关系。

③珠江公司与D公司存在关联
关系。理由:珠江公司对D公司
具有重大影响,D公司属于珠江
公司的联营企业。

④珠江公司与E公司存在关联
关系。理由:珠江公司能够控制
E公司,E

公司属于珠江公司的子公司。

3、珠江公司收购丁公司属于非同一控制下的企业合并。理由：珠江公司与丁公司在合并前不存在关联关系。在购买日(2007年7月1日)，珠江公司应将支付的评估费计入企业合并成本。

4、珠江公司收购B公司属于同一控制下的企业合并。理由：珠江公司和B公司在合并前同受C公司的控制。珠江公司吸收合并B公司的合并日为2007年12月1日。珠江公司对于合并日所取得的B公司资产、负债应当按照其在B公司的原账面价值确认。珠江公司对于合并日取得的B公司净资产账面价值与其支付的收购价款之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

5、①珠江公司应将丁公司纳入合并范围。理由：珠江公司拥有丁公司80%的表决权资本。

②珠江公司不应将D公司纳入合并范围。理由：珠江公司仅拥有25%的表决权资本，D公司属于珠江公司的联营企业。

③珠江公司应将E公司纳入合并范围。理由：珠江公司拥有E公司58%的表决权资本，虽然E公司停工改造，珠江公司仍能够控制E公司。

6、珠江公司应将丁公司购买日至报告期末的收入、费用、利润和现金流量分别纳入珠江公司2007年度合并利润表和合并现金流量表。

7、①计提产品保修费。年末形成预计负债100万元，其计税基础为0(账面价值100-将来可以抵扣的金额100)，产生暂时性差异100万元。因负债的账面价值大于其计税基础，形成可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产25万元(100×适用税率25%)。

②计提存货跌价准备。期末存货的账面价值90万元，其计税基础为100万元，产生暂时性差异10万元。因资产账面价值小于其计税基础，形成可抵扣暂

时性差异，应确认递延所得税资产2.5万元(10×25%)。

③2006年发生亏损，已视同可抵扣暂时性差异确认了相应的递延所得税资产；2007年弥补亏损60万元，应转回递延所得税资产19.8万元。

④计提可供出售金融资产发生减值。期末可供出售金融资产的账面价值为120万元，其计税基础为300万元，产生暂时性差异180万元。因资产账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产45万元(180×25%)。

案例分析题八

【分析提示】

(1)宏伟公司支付给李佳个人报酬3 000元不妥当。理由：按照《注册会计师法》对注册会计师行业的业务范围和规则的规定，注册会计师可以承办会计咨询和会计服务的业务，注册会计师承办业务由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。根据上述规定，李佳有资格担任宏伟公司的财务顾问，但应由其所在的春来会计师事务所与宏伟公司签订委托合同。因此，宏伟公司只对春来会计师事务所支付顾问费即可，而李佳的报酬应由春来会计师事务所负责支付。

(2)春来会计师事务所在没有履行相关程序的情况下承接该审计业务不妥当。理由：一般来说，完整的会计报表审计程序包括审计计划、审计实施和审计报告三个阶段。审计人员在接受被审计单位的委托之前，应当了解被审计单位的基本情况、考虑自身的胜任能力、考虑自身在审计中能否保持应有的独立性、初步评价审计风险，并就审计业务约定书中的有关事项与委托人进行商谈。本案例中，宏伟公司一提出请求，春来会计师事务所在没有做出任何准备工作的情况下，就立即同意接受业务委托的做

法不妥。

(3)春来会计师事务所随意降低审计收费不妥当。理由：注册会计师服务是一种有偿服务，收费的多少应当以服务性质、工作量的大小、参加人员层次的高低等为主要依据，按照规定的标准合理收费。同时，注册会计师不得以降低收费标准的方式招揽业务。因此，宏伟公司对春来会计师事务所提出降低收费标准的要求是不合理的，春来会计师事务所也不应随意降低收费标准。

(4)李佳参与宏伟公司年度报表审计不妥当。理由：为保证注册会计师审计的独立性，担任委托单位常年会计顾问或代为办理会计事项的注册会计师在执行审计业务时应当向会计师事务所声明并回避。因此，春来会计师事务所派注册会计师李佳对宏伟公司进行年报审计的做法是不妥当的。

(5)宏伟公司将盘盈固定资产计入当期营业外收入不妥当。理由：按照规定，固定资产盘盈应按照重大差错进行处理，不应计入当期营业外收入。

(6)宏伟公司转回无形资产减值准备不妥当。理由：按照规定，无形资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

(7)宏伟公司提高产品保修费用的计提比例不正确。理由：宏伟公司产品质量稳定，以往计提的产品保修费用与实际发生额基本吻合，不应再提高产品保修费用的计提比例。

(8)春来会计师事务所出具无保留意见审计报告不妥当。理由：在存在上述诸多问题并没有更正的情况下，宏伟公司的财务报告未能在重大方面公允反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，出具无保留意见审计报告是不妥当的。■

(作者单位：山东理工大学
北京化工大学经管学院)
责任编辑 林燕