

2008年《高级会计师实务》

模拟试题

郑庆华 李小燕

案例分析题一

甲股份有限公司(以下简称甲公司)为上海证券交易所上市的企业,所得税根据《企业会计准则第18号——所得税》的有关规定进行核算。2007年甲公司所得税税率为33%,2008年1月1日起根据新企业所得税法的规定,所得税税率改为25%。2007年第四季度,甲公司发生与所得税核算相关的事项及其处理结果如下:

(1)12月甲公司接到物价管理部门的处罚通知,因违反价格管理规定,要求支付罚款100万元。甲公司已记入营业外支出100万元,同时确认其他应付款100万元,至2007年年末该罚款尚未支付。甲公司确认了递延所得税负债33万元($100 \times 33\%$)。

按照税法规定,企业违反国家有关法律法规规定支付的罚款不允许在税前扣除。

(2)10月8日,甲公司从证券市场购入股票3000万元,占发行股票方有表决权资本的2%,因准备长期持有,故其划分为可供出售金融资产。2007年12月31日,该股票的市价为3200万元,甲公司确认了递延所得税负债66万元($200 \times 33\%$),同时记入当期损益。

2007年财政部、国家税务总局发布的《关于执行企业会计准则有关企业所得税政策问题的通知》规定,“企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等,持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额,在实际处置或结算时,处置取得的价款扣除其历史成本后

的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额”。

(3)甲公司于2005年12月购入一台管理用设备,原值600万元,预计使用年限10年,预计净残值为0,按照直线法计提折旧。假定税法规定的折旧年限、预计净残值和折旧方法与会计制度的规定相同。由于技术进步该设备出现了减值迹象,经测试,其可收回金额为420万元,甲公司在2007年年末计提固定资产减值准备60万元(此前未计提)。甲公司确认了递延所得税资产19.8万元($60 \times 33\%$)。

(4)10月1日,甲公司开始一项新产品的研发工作,第四季度发生研发支出300万元,其中研究阶段支出200万元,开发阶段符合资本化条件的支出为100万元,该研究工作年末尚未完成,甲公司未确认递延所得税资产和递延所得税负债。

按照税法规定,新产品研发费用中费用化的部分可以按150%加计扣除,形成无形资产的部分在摊销时可以按150%加计扣除。根据甲公司目前财务状况和未来发展前景,预计能够产生足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异。

【要求】分析判断甲公司上述事项(1)至(4)是否形成暂时性差异,其所得税会计处理是否正确,并简要说明理由。如不正确,请说明正确的会计处理。

案例分析题二

为了更好地贯彻执行新的《企业会计准则》体系,某省会计学会召开了新准则疑点、难点研讨会。

某电子股份有限公司总会计师李建说:我们公司是从事电子产品开发和生产的高科技企业,在执行新准则的过程中存在以下事项:

(1)2006年5月从德国引进一项专利技术,专门用于生产A产品。自从引进该专利后,A产品在性能上有很大提高,销量上去了一大块,取得了良好的经济效益。A产品是通过一条专用生产线生产的,在会计期末,我们考虑到A产品在我们公司占有重要地位,尽管尚未出现减值迹象,但根据谨慎原则将该生产线与该专利组成一个资产组进行了减值测试。

(2)新的劳动合同法就要执行了,我们公司推行了一些新举措,鼓励员工离职和内部退休。公司计划给自愿离职的每人补偿2万元现金,另外再奖励10万元本公司的电子产品。年末,该辞退计划经相关部门批准并即将实施。该经公司人事部门测算,该辞退计划很可能要支付补偿金100万元,奖励本企业产品价值500万元。公司根据有关规定,已经确认相关费用685万元,因奖励员工的产品同时确认收入500万元,没有对公司的业绩造成重大影响。

某集团公司总会计师梁辉说:我们集团公司有10个子分公司,在年末编制合并报表时遇到了以下问题:

(1)有关所得税的处理问题。集团公司所属的一个子公司——甲公司,本年度将1000万元货物销售给了集团公司所属的另一个子公司——乙公司,销售成本为800万元,两家的货款已结清。乙公司本年度已对外销售了部分货物,年末该

货物尚有600万元。在编制合并报表时,集团公司考虑到将来对外销售要多交所得税,按照未来适用的所得税税率25%确认了递延所得税负债30万元(600万元 \times 20% \times 25%)。请问这个递延所得税负债是不是一定要确认呢?

(2)合并报表编制问题。集团公司所属的一个子公司——丁公司,集团公司原对其持股70%,由于亏损严重,今年10月1日集团公司将持有的30%的股权转让给了集团外的某公司,相应的持股比例下降为40%,失去了对丁公司的控制权。集团公司年末编制合并报表时,考虑到对丁公司已失去控制权,没有将丁公司纳入合并范围,从而对合并资产负债表的年初数进行了调整,合并利润表中也不包括前九个月的业绩。这样处理是否符合规定?

【要求】分析判断上述研讨会发言中是否存在不正确之处,并简要说明理由。

案例分析题三

常青股份有限公司(以下简称常青公司)是2005年7月在上海证券交易所挂牌的上市公司,主要从事机器设备的生产和销售。在2007年年度审计中,常青公司聘请了天中会计师事务所进行年度审计工作;天中会计师事务所项目负责人李涛带领来到常青公司本部,在审计中与财务部刘总经理有了以下对话。

李涛:刘总,我们在审计中发现,12月有一笔应收甲公司款项4 000万元与应付乙公司款项4 000万元对冲了,你能解释一下原因吗?

刘总:好的。应收甲公司4 000万元是2007年10月公司将持有的东海有限责任公司100%的股份转让给甲公司而应收的股权转让款;该股权转让款总额为5 000万元,在12月已收到1 000万元,还应收4 000万元。这次股权转让公司取得了转让收益2 500万元。

应付乙公司4 000万元是2007年下半年公司收购了渤海股份有限公司(以下简称渤海公司)55%的股权,而应

付给其原母公司(即乙公司)的股权转让款。该股权转让款总额为7 000万元,已支付了500万元,还欠6 500万元。考虑到甲公司和乙公司都属于北京市国资委所属的企业,存在关联关系,就让他们内部把这个债权债务给解决了,我们把应收甲公司4 000万元和应付乙公司4 000万元给对冲了,现在账上还欠乙公司2 500万元。

李涛:噢,是这样。

刘总:渤海公司是一家效益较好的公司,2007年实现利润1 500万元,刚才我们的会计主管跟我讲,已做完合并,集团公司的规模和效益都上了一个层次。顺便问一下,集团公司的一家子公司,在集团公司收购渤海公司前与渤海公司发生了购销交易应抵销吗?如果抵销了内部交易,导致合并报表中的资产账面价值与个别报表中的计税基础不一致,应确认所得税的影响吗?

李涛:收购渤海公司前发生的交易也应抵销,并且应确认所得税的影响。

【要求】分析判断上述对话中存在哪些不正确之处,并简要说明理由。

案例分析题四

长河学校为实行国库集中支付和政府采购制度的国有事业单位。2007年,经财政部门批准,长河学校年度预算为2 000万元,其中:财政直接支付的用款计划数为1 800万元,财政授权支付的用款计划数为200万元。2008年2月,上级主管部门对长河学校2007年财务收支以及国有资产管理情况进行了审计,在审计过程中发现长河学校发生了如下经济业务及相关的会计处理:

(1)12月1日,长河学校收到代理银行转来的“财政授权支付额度到账通知书”,通知书中注明本月授权额度为20万元。长河学校将授权额度20万元计入“零余额账户用款额度”,并增加拨入经费20万元。

(2)12月2日,长河学校经上级主管部门批准,用闲置的一台实验设备对一

个独立培训机构进行投资。该设备的账面价值为80万元,经评估确认的价值为88万元。长河学校增加对外投资80万元,同时减少固定资产80万元。

(3)12月10日,长河学校经主管部门审核,报同级财政部门批准,拟采购一批教学楼改造工程所需设备,共计60万元(在规定的限额以上)。长河学校按政府采购程序与甲股份有限公司(以下简称甲公司)签订了该批设备的购货合同,同时向财政国库支付执行机构提交了“财政直接支付申请书”,向财政部门申请支付货款。12日,该批设备运抵学校,并经验收入库,发票注明的金额为60万元,同时收到了“财政直接支付入账通知书”,代理银行已将货款60万元支付给了甲公司。为此,长河学校增加固定资产60万元,减少银行存款60万元。

(4)12月15日,长河学校购入5 000元日常教学用品,并验收入库。同时向银行开具支付令,长河学校收到代理银行转来的“财政授权支付凭证”和供货商的发票,长河学校增加材料5 000元,同时减少“零余额账户用款额度”5 000元。

【要求】根据国家统一的会计制度及国有资产管理的有关规定,分析判断事项(1)至(4)中长河学校在资产处置和设备采购中是否符合国有资产管理的有关规定,其会计处理是否正确。如不正确,请说明正确的会计处理。

案例分析题五

A公司位于我国南方某省,成立于1985年,目前已成为我国高分子材料产业中规模较大、技术较强、产品品种较多、市场覆盖面较广、跨地区跨行业的现代化企业,成为国务院国资委出资的189家大型国有企业之一,并于1999年在上海证券交易所成功上市。公司现有员工9 000余人,总资产38亿元。

B公司位于我国北方某省,虽为高分子材料行业中一家规模较小的公司,但其拥有的分子蒸馏技术处于行业领先水平,一直谋求与大公司联合。

表1 A、B公司的简化资产负债表(2006年12月31日) 单位:万元

资产	A公司	B公司	负债与股东权益	A公司	B公司
流动资产	3 000	1 000	流动负债	1 000	500
非流动资产	2 000	500	非流动负债	1 000	200
			股东权益		
			股本	2 000	600
			其他股东权益项目	1 000	200
			股东权益合计	3 000	800
资产合计	5 000	1 500	负债与股东权益合计	5 000	1 500

表2 A、B公司2006年经营业绩与其他指标 单位:万元

2006年经营业绩	A公司	B公司
息税前利润	700	120
减:利息		
税前利润		
减:所得税		
税后利润		
净资产收益率(净资产 用期末数计算)		
近三年平均税后利润:		
2004年	380	83
2005年	399	75
市盈率	24	16

A公司经过与B公司一段时间的接触和谈判,决定兼并B公司,并购预案如下:

A公司准备收购B公司的全部股权。A公司目前估计价值为9 600万元。并购完成后,新成立公司的价值将在A公司价值基础上翻番。B公司要求的股权转让出价为2 400万元。

2007年1月1日,A公司与B公司签订了股权转让协议,A公司向B公司定向发行800万股普通股(每股面值1元),市价每股3元,受让B公司100%的股权。该股权转让协议于2007年3月经双方临时股东大会表决通过,股权过户与股权转让相关事项已于3月31日全部办理完毕。A公司预计,除支付收购价款外还要支付会计师费、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1 800万元。在本次并购事项发生前,A公司与B公司间不存在其他任何关系。

2006年年底,B公司预计可能被收购,处置了一处长长期闲置的厂房,税后净收益为13万元。

假设A、B两公司的长期负债利率均

为10%,所得税率均为33%,按照A公司现行会计政策对B公司的财务数据进行调整后,双方基本情况如表1所示。

【要求】

1、指出A公司和B公司的合并日(购买日)及A公司支付的会计师费、评估费等收购交易费用应如何进行会计处理。

2、说明A公司在编制2007年度合并利润表和合并现金流量表时应如何确定对B公司的合并范围。

3、计算填列A、B公司的简易利润表(表2)。

4、运用以下三种估计净收益指标的方法计算B公司的价值:①选用B公司最后一年的税后利润作为估计净收益指标进行估价;②选用B公司三年内税后利润的平均值作为估计净收益指标进行估价;③假设B公司能够获得与A公司同样的净资产收益率,将以此计算出的B公司税后利润作为估计净收益指标进行估价。

5、根据要求4中计算结果最低者,计算并购净收益,分析此次并购的财务可行性(A公司选择其自身市盈率为标准市盈率)。

案例分析题六

WQ家具有限责任公司是一家上市公司,专业生产实木家具,其生产总值在北京排名第三。近年来,随着我国经济快速发展,居民家装对公司生产的不同类型的实木家具需求旺盛,销售收入增长迅速。公司预计在北京及其周边地区的市场潜力较为广阔,预计销售收入每年

将增长50%~100%。为此,公司决定2008年年底前在北京郊区建一座新厂。公司为此需要筹资10亿元,其中4 000万元可以通过公司自有资金解决,剩余的9.6亿元需要从外部筹集。2007年9月31日,公司总经理王森召开总经理办公会议研究筹资问题。公司在2007年9月31日的有关财务数据如下:

(1)资产总额为54亿元,资产负债率为50%。(2)公司有长期借款4.8亿元,年利率为5%,每年年末支付一次利息,其中1.2亿元将在2年内到期,其他借款的期限尚余5年。借款合同规定公司资产负债率不得超过60%。(3)公司发行在外普通股3亿股。另外,公司2006年完成净利润4亿元。2007年预计全年可完成净利润4.6亿元。公司适用的所得税税率为33%。假定公司一直采用固定股利率分配政策,年股利率为每股0.50元。

随后,公司财务经理林涛根据总经理办公会议的意见设计了两套筹资方案,具体如下:

方案一:以增发股票的方式筹资9.6亿元。公司目前的普通股每股市价为10元,拟增发股票每股定价为8.30元,扣除发行费用后,预计净价为8元。为此,公司需要增发1.2亿股股票以筹集9.6亿元资金。为了给公司股东以稳定的回报,维护其良好的市场形象,公司仍将维持其设定的每股0.50元的固定股利率分配政策。

方案二:以发行公司债券的方式筹资9.6亿元。鉴于目前银行存款利率较低,公司拟发行公司债券。设定债券年利率为4%,期限为10年,每年付息一次,到期一次还本,发行总额为9.8亿元,其中预计发行费用为2 000万元。

【要求】分析上述两套筹资方案的优缺点,并从中选出最佳的筹资方案。

案例分析题七

黄河企业集团为加强内部控制建设,提高管理水平,为整体上市做准备,于2007年12月召开了由集团公司领导班

子成员和各子公司负责人参加的内部控制专题研讨会,对各企业内部控制的薄弱环节提建议。集团公司相关负责人的发言如下:

集团公司董事长张立:内部控制对集团公司的发展非常重要,目前无论是国际还是国内企业,对加强内部控制建设都极为重视。内部控制有六要素,包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部会计控制和内部管理控制,每个企业都要从这六个方面进行分析,找出自己单位内部控制的薄弱环节。

甲子公司总经理李达:我们公司非常重视控制环境,控制环境规定了单位的纪律与构架,影响经营管理目标的制定,塑造单位文化氛围并影响员工的控制意识,是实施内部控制的基础。为此,公司印制了内部控制员工手册,以提高全体员工的整体风险意识和风险管理理念,同时本人也将内部控制作为任期内的第一目标。此外,设立了内部审计机构专门对我负责,对内部控制进行经常性的检查,发现问题随时向我报告。

乙子公司董事长章泉:我们也认识到风险评估在内部控制中的重要性,目前企业经营的外部环境变化太快,稍有不慎可能给企业带来灭顶之灾。为此,我们经常进行风险评估,包括目标设定、风险识别、风险分析、风险应对、风险管理和风险监控。如,我们为了杜绝发生财务风险,规定不得从外部贷款,只能从内部积累中获取资金,防止因还款能力不足而导致企业破产。又如,为了杜绝经营风险,公司规定,销售货物一律不得赊销,只能以现金收款方式结算,即使采用银行汇票结算我们也不卖,因为银行汇票也有假的呀。

丙子公司副总经理吴用:我们公司利用内部控制的一切有效方法,包括职责分工控制、授权批准控制、会计系统控制、财务风险控制、预算控制、财产保全控制、内部报告控制、信息技术控制、绩效考评控制等,对公司可能产生的各种风险进行全方位的控制。如,公司规定,出纳人员不得兼任稽核、会计档案

管理和所有账目的登记工作,严格进行职责分工控制。又如,财务专用章由专人保管,董事长的个人名章只能由个人随身携带保管,即使出国考察也不例外,宁愿效率低,也要保证不出事。

集团公司总经理黄超:我非常赞成各位的意见,同时提出一个要求,各位主要领导一定要抓好内控这件头等大事。我以身作则,以后凡是涉及到重大对外投资、工程项目等一定及时报告,并由我亲自审批。

【要求】从企业内部控制理论和方法角度,指出上述企业负责人在会议发言中的观点有何不当之处,并分别简要说明理由。

案例分析题八

某市立图书馆属于尚未实行国库集中支付制度的国有事业单位,在2008年2月市财政局组织的2007年度财务税收大检查中发现以下情况:

(1)2月市图书馆管理层召开会议,讨论总会计师人选问题。图书馆馆长何某提议,由赵亮担任图书馆的总会计师。赵亮虽然才从某大学物理专业本科毕业2年,但工作踏实肯干,办事机敏聪慧,深得职工的好评。会上财务处长提出,赵亮所学专业为非财务会计专业,不熟悉财经法规。何某说,不懂可以学,锻炼一下就可以了。在馆长何某的坚持下,图书馆管理层通过了何某的提议,任命赵亮为图书馆总会计师。

(2)5月鉴于图书馆职工薪金报酬较低,图书馆馆长何某指示赵亮要千方百计筹集资金,改善职工福利。赵亮提议,提高古旧图书阅览室的使用效率,将古旧图书阅览室出租给某保健品公司作为推广产品的演示室,每年收取租金30万元。图书馆管理层经研究认为这是利国利民的好事,遂同意将古旧图书阅览室出租,收取的租金以总会计师个人的名义单独保管、管理层监督,用于发放“五一”、中秋、春节等过年过节费,2007年年末已将20万元全部发放完毕。

(3)6月图书馆管理层提出,现有设施已经过时,遂向主管部门提出申请,对图书馆进行电子化改造,以提高图书资料的使用效率,更好地为社会公众服务。改造工程得到了有关部门的批准,决定拨付财政资金200万元,用于购买新设备和订制配套软件。财政部门于9月拨入120万元,开始启动改造工程。图书馆馆长何某决定将改造工程交给老战友任总经理的装饰公司承建,并当即开工;设备采购工作由总会计师赵亮全权负责。赵亮承接采购重任后,通过网上搜索和实地考察,高效率地确定了设备供应商,保证了工程的顺利进行。

(4)图书馆改造工程经过数月努力,于10月份进入收尾工作。财务部门通过测算,工程预计总投入192万元,比原计划节约8万元。何某询问总会计师赵亮,对结余资金怎样处理。赵亮认为,结余工程款一般应上缴财政,但可将8万元以工程款名义支付给装饰公司,再由装饰公司返回等额资金作为工程建设有功人员的奖金。何某同意了赵亮的建议,并实施完毕。

(5)财政部门针对检查中发现的市图书馆在会计、税收、预算等方面存在违规行为,决定对图书馆馆长何某等予以行政处罚。何某在接到行政处罚事项告知书后即向财政局提出申诉,我虽为馆长,但几乎所有的重大经济事项都由管理层集体决定的,不应追究我个人的责任。

【要求】

1、根据会计、预算、税收等法律法规的有关规定,指出上述事项(1)至(4)中不符合规定之处,并分别简要说明理由。

2、根据会计法律法规的有关规定,分析判断事项(5)中图书馆馆长何某认为自己不应为单位违规行为负责的观点是否正确,并简要说明理由。

3、根据会计职业道德的要求,分析判断总会计师赵亮的行为是否妥当,并简要说明理由。■

(作者单位:北京化工大学经管学院)

责任编辑 林燕