

付的审计、法律服务、咨询等费用的会计处理方法。

3. 根据资料(2), 指出该项合并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, 并简要说明理由; 计算甲公司合并成本与确认的可辨认净资产公允价值份额之间的差额, 并简要说明该差额的会计处理方法。

4. 根据资料(2), 指出该项合并属于横向合并、纵向合并还是混合合并, 简要说明理由, 并根据①至⑤指出合并后进行了哪些类型的整合。

5. 根据资料(3), 指出甲公司购入C公司20%股份是否构成企业合并, 并简要说明理由; 计算甲公司购入C公司20%股份后, 甲公司个别报表上的长期股权投资金额, 以及在甲公司合并报表上应该列示的商誉金额。

6. 根据资料(3), 计算甲公司购入C公司20%股份支付的价款与其应享有C公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额之间的差额, 并简要说明该差额的会计处理方法。

案例分析题九(本题20分。本题为选答题, 在案例分析题八、案例分析题九中应选一题作答)

某省省级行政事业单位按照省级财政部门要求, 参照执行中央级行政事业单位国有资产管理、部门预算管理等规定, 并已实行国库集中支付制度。该省农业厅有甲、乙、丙等下属事业单位。2012年7月, 该省农业厅财务处负责人组织有关人员召开工作会议, 对下列事项进行研究。

关于对下属单位的管理事项

(1) 省政府决定自2012年7月1日起调整提高公务员津贴标准, 省属事业单位参照执行。本厅所属各事业单位按照规定标准提出增加人员经费基本支出预算共计4500万元的申请。会议建议审核同意并报省财政厅。

(2) 甲单位由于2012年上半年取得的事业收入超出预算较多, 申请根据实际超收收入调整增加2012年下半年日常公用经费基本支出预算中的出国考察费。会议建议审核同意并报省财政厅。

(3) 对乙单位2012年上半年预算执行情况进行检查发现, 该单位由于人员经费不足, 将单位财政基本支出结转资金中日常公用经费结转用于发放规定标准的补贴。

(4) 对乙单位2012年上半年会计核算工作进行检查发现, 截至2012年6月30日, 该单位事业基金账户金额中仍包括实行国库集中支付制度以后结存的财政拨款资金。

(5) 对乙单位2012年上半年会计核算工作进行检查发

现, 该单位将农业厅对本单位上年财政直接支付结余资金调剂转出的金额, 作为增加事业支出和减少财政应返还额度处理。

(6) 对丙单位2012年上半年会计核算工作进行检查发现, 该单位与所属独立核算培训中心签订的协议约定: 培训中心每年向丙单位上交管理费200万元; 丙单位在培训中心发生的会议费用, 直接冲抵管理费, 双方按冲抵后净额每半年结算一次。2012年上半年, 丙单位在培训中心发生会议费共计56万元, 冲抵上半年管理费后, 丙单位于6月30日收到培训中心支付的管理费净额44万元。丙单位据此增加银行存款和附属单位缴款各44万元。

关于农业厅本级的事项

(7) 2012年6月, 收到2012年上半年办公楼闲置楼层出租租金款120万元, 财务处王某将收到的租金款作为其他收入处理。

(8) 财务处李某等编制的2013年度农业厅本级“一上”预算草案中, 将支付给职工的住房提租补贴, 按照政府支出功能分类科目列入“农林水事务”类, 按照政府支出经济分类科目列入“对个人和家庭的补助”类。

(9) 2011年12月, 通过实施政府公开招标采购(不属于集中采购目录范围), 向A供应商购买了一批专用设备, 合计价款1450万元。2012年6月, 需要为2011年12月所购的设备添购专门配套设施, 经批复的采购预算为350万元。会议建议继续向A供应商添购该批设备。

(10) 2012年6月, 在资产清查过程中, 查出账外设备一台。会议建议财务处李某按照该设备的重置成本60万元暂时入账, 并于会后报请省财政厅批复。

要求:

根据部门预算管理、行政事业单位国有资产管理、事业单位会计制度、政府采购等国家有关规定, 进行如下分析、判断:

1. 逐项判断事项(1)、(2)的建议是否正确; 如不正确, 分别说明理由。

2. 逐项判断省农业厅下属事业单位对事项(3)至(6)的做法或处理是否正确。对事项(3)、(4), 如不正确, 分别说明理由; 对事项(5)、(6), 如不正确, 分别说明正确的处理。

3. 逐项判断事项(7)至(10)的处理或建议是否正确[对事项(8)中的政府支出功能分类科目和政府支出的经济分类科目, 须分别做出判断]; 如不正确, 分别说明理由。

2012年度全国高级会计师资格考试

高级会计实务试题标准答案和评分标准

案例分析题一(本题15分)

1. 第(1)项内容存在不当之处。(0.5分)

不当之处: 董事会委托A会计师事务所对内部控制评价报告进行修订完善, 并支付咨询费用。(0.5分)

理由: 为企业提供内部控制审计的会计师事务所, 不

得同时为同一家企业提供内部控制评价服务。(1.5分)

2.第(2)项内容存在不当之处。(0.5分)

不当之处:董事会同意不将与该系统有关的内部控制纳入2011年度内部控制有效性评价的范围。(0.5分)

理由:内部控制评价应当涵盖企业及其所属单位的各种业务和事项。(1.5分)

或:内部控制评价应当体现全面性原则。(1.5分)

3.第(3)项内容存在不当之处。(0.5分)

不当之处:A会计师事务所审计过程中发现的非财务报告内部控制重大缺陷,不在审计报告中披露。(0.5分)

理由:A会计师事务所审计过程中发现的非财务报告内部控制重大缺陷,应当在审计报告中增加描述段,对重大缺陷的性质及其对实现控制目标的影响程度进行披露。(1.5分)

4.第(4)项内容存在不当之处。(0.5分)

不当之处:销售部门擅自扩大销售信用额度事项不影响A会计师事务所对2011年度内部控制有效性出具审计意见。(0.5分)

理由:注册会计师知悉对企业内部控制评价基准日财务报告内部控制有效性有重大负面影响的期后事项的,应对财务报告内部控制发表否定意见(0.5分)。注册会计师不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度的,应当出具无法表示意见的审计报告(1分)。

或:根据《企业内部控制审计指引》的规定,注册会计师需要针对期后事项履行相应的审计程序,获取相关审计证据,并据此调整财务报告内部控制审计意见。(1.5分)

5.第(5)项内容存在不当之处。(0.5分)

不当之处:董事会决定将内部控制评价报告和审计报告的披露时间由原定的2012年4月15日推迟至5月15日。(0.5分)

理由:企业应当于基准日后4个月内(或:4月30日前)披露内部控制评价报告和审计报告。(1.5分)

6.第(6)项内容存在不当之处。(0.5分)

不当之处:董事会要求经理层在拟与B会计师事务所签订的2012年财务报告审计业务约定书中增加内部控制审计业务事项。(0.5分)

理由:根据《企业内部控制规范体系实施中相关问题解释第1号》的规定,内部控制审计是有别于财务报告审计的独立业务,企业应就该事项与会计师事务所签订独立的业务约定书。(1.5分)

案例分析题二(本题15分)

1.资料(1)关于内部环境

赞同内部控制评价工作组对没有足够的证据说明企业文化得有效贯彻落实的判断。(0.5分)

评分说明:回答“不赞同人事部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:企业文化贯彻落实的有效性应当获取充分的证据支持。(1分)

或:企业应当保留相关的文档记录以证明企业文化得有效贯彻落实(如领导在董事会议上所做的内部控制工作报告和对内部控制工作的批示、《员工行为守则》的宣传贯彻工作等)。(1分)

资料(2)关于风险评估

赞同内部控制评价工作组对公司风险评估机制存在缺陷的认定。(0.5分)

评分说明:回答“不赞同风险管理部门和财务部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:公司应当对赞助和捐赠事项履行风险评估程序。(1分)

或:公司没有对赞助和捐赠事项进行风险识别、风险分析和风险应对。(1分)

资料(4)关于信息与沟通

赞同内部控制评价工作组将所有风险信息均经由总经理向董事会报告认定为控制缺陷。(0.5分)

评分说明:回答“不赞同风险管理部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:重大信息应及时传递给董事会、监事会和管理层。(1分)

或:对于重大风险信息,风险管理部门应向总经理报告同时及时向董事会及其审计委员会报告。(1分)

资料(5)关于内部监督

赞同内部控制评价工作组对内控评价机构选择的判断。(1分)

评分说明:回答“不赞同内部审计部门负责人意见”的,得相应分值;但笼统回答“不赞同”的,不得判断分值。

理由:内部控制评价机构的选择不仅要考虑独立性,还要综合考虑其胜任能力和权威性(1分),以及是否得到公司领导层的支持等(1分)。

2.资料(3)关于控制活动

①资金投放环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:大额期权期货交易应当实行集体决策或联签制度。(1分)

或:大额期权期货交易应当经董事会或股东大会批准。(1分)

②资金筹集环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:特别授权应当按照规定的权限和程序进行。[或:特别授权不当](1分)

③物资采购环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:公司应当建立采购申请制度,明确相关部门和人员的职责权限及相应的请购审批程序。(1分)

或:库存较低时由采购部门直接采购可能会增加原材料过度采购或采购不足的风险。(1分)

④资产管理环节的内部控制设计无效。(0.5分)

理由:公司应当对财产保险业务外包实施相应的控制。(1分)

或：公司不再另行制定有关投保政策的控制规定不符合全面性原则的要求。(1分)

⑤商品销售环节的内部控制设计有效。(0.5分)

理由：虽然特定商品的销售和收款未完全分离，但公司采取了必要的补偿性控制措施，符合适应性原则和成本效益原则的要求。(1分)

案例分析题三(本题10分)

1. 甲公司财务战略目标的特点是：采取了以经济增加值最大化为核心目标(1分)、持续盈利能力和长期现金流量现值为辅助目标的财务战略目标体系(1分)，克服了单一财务战略目标存在的不足，实现了三者的相互协调(1分)。

2. 考虑公司多元化经营及公司规模大等特点，公司组织结构类型应为事业部制组织结构。(2分)

3. 2011年三个板块的经济增加值分别为：

A板块经济增加值=12 500—100 000×15% = —2 500(万元) (0.5分)

或：A板块经济增加值=100 000×(12.5%—15%) = —2 500(万元) (0.5分)

B板块经济增加值=15 300—90 000×15% =1 800(万元) (0.5分)

或：B板块经济增加值=90 000×(17%—15%) =1 800(万元) (0.5分)

C板块经济增加值=22 400—140 000×15% =1 400(万元) (0.5分)

或：C板块经济增加值=140 000×(16%—15%) =1 400(万元) (0.5分)

据此，B板块业绩最好；C板块次之，A板块最差。(0.5分)

4. (1) 从2011年与2010年对比看，甲公司对B板块追加投资是合理的。(1分)

(2) 理由：B板块2011年的经济增加值比上年有所增长[或：净资产收益率超过资本成本率]，因此，按公司既定财务战略目标，对B板块追加投资是合理的。(2分)

案例分析题四(本题10分)

1、A公司2016年自由现金流量=273 000+105 000—60 000—100 000=218 000(万元) (2分)

2、A公司2016年末价值的现值=218 000×(1+5%)/(13%—5%)×0.54=1 545 075(万元) (2分)

或：2016年年末价值=218 000×(1+5%)/(13%—5%) =2 861 250(万元) (1分)

2016年年末价值的现值=2 861 250×0.54=1 545 075(万元) (1分)

3、A公司的估值金额=355 640+1 545 075=1 900 715(万元) (2分)

4、B公司拟转让的20 000万股股份的价值=1 900 715×20 000/100 000=380 143(万元) (2分)

400 000>380 143(万元) (1分)

故B公司拟转让的20 000万股股份定价合理。(1分)

或：B公司每股价值=1 900 715/100 000=19.01(元/股) [或：19元/股] (1分)

B公司每股转让定价=400 000/20 000=20(元/股)(1分)

20>19.01 [或：19] (1分)

故B公司拟转让的20 000万股股份定价合理。(1分)

或：B公司每股价值=1 900 715/100 000=19(元/股) [或：19.01元/股] (1分)

B公司拟转让股份价值=20 000×19=380 000(万元)

[或：B公司拟转让股份价值=20 000×19.01=380 200万元] (1分)

400 000>380 000 [或：380 200] (1分)

故B公司拟转让的20 000万股股份定价合理。(1分)

或：B公司拟转让的20 000万股股份的价值=1 900 715×20 000/100 000=380 143(万元) (2分)

B公司每股转让定价高于估值19 857万元 (1分)

故B公司拟转让的20 000万股股份定价合理。(1分)

评分说明：回答“B公司股份转让定价合理”，而无计算过程的，得1分。

案例分析题五(本题10分)

1. 事项(1)中不当之处：甲单位经单位领导班子决定即出租重点实验室。(0.5分)

正确处理：甲单位出租国有资产，应当报经主管部门审核同意(0.5分)后报同级财政部门审批(0.5分)。

2. 事项(2)中不当之处：

①甲单位经单位领导班子决定即转让股权投资。(0.5分)

正确处理：甲单位处置规定限额以下的国有资产，应当报经主管部门审批(0.5分)，并报同级财政部门备案(0.5分)。

②甲单位将转让投资所得价款全部留归本单位。(0.5分)

正确处理：甲单位应将股权投资转让款中投资成本收回部分[或：520万元]上缴国库。(2分)

或：甲单位应将股权投资转让款中的投资收益部分[或：80万元]留归本单位使用。(2分)

评分说明：回答“甲单位取得的股权转让投资款应实行收支两条线或上缴财政”的，得1分。

3. 事项(3)的处理不正确。(0.5分)

理由：保险理赔收入属于国有资产处置收入，应当实行“收支两条线”管理[或：应当上缴财政]。(1.5分)

4. 事项(4)的处理不正确。(0.5分)

理由：甲单位应按照出版社净资产评估价值[或：35000万元]确认对外投资成本。(1.5分)

5. 事项(5)的处理正确。(0.5分)

案例分析题六(本题10分)

1. 资料(1)存在不当之处。(0.5分)

不当之处：A公司、B公司的激励对象包括公司所有董事、监事。(0.5分)

理由：根据证券监管部门的规定，股权激励计划的激励对象不应包括独立董事(1分)，上市公司监事不得成为股权激励对象(1分)。

2.资料(2)存在不当之处。(0.5分)

不当之处：A公司本次全部有效的股权激励计划所涉及的股票数量为600万股。(0.5分)

理由：根据证券监管部门的规定，对于一般上市公司，全部有效的股权激励计划所涉及的标的股权总量累计不得超过股本总额的10%(0.5分)，而A公司股权激励计划所涉及的股票数量占总股本的12%(0.5分)。

3.资料(3)存在不当之处。(0.5分)

不当之处：拟全部以回购股份作为股权激励的股票来源。(0.5分)

理由：根据证券监管部门的规定，上市公司可以回购不超过公司已发行股份总额的5%用于激励公司员工。(1分)

4.资料(4)无不当之处。(0.5分)

5.资料(5)存在不当之处。(0.5分)

不当之处：按照权益工具在资产负债表日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债。(0.5分)

理由：对于权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，以可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具在授予日的公允价值(0.5分)，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用(0.5分)，同时计入资本公积(0.5分)。

案例分析题七(本题10分)

1.决议①存在不当之处。(0.5分)

不当之处：开展套期保值业务应以效益最大化为目标。(0.5分)

理由：企业开展套期保值的目的是利用期货市场规避现货价格风险(0.5分)，套期保值方案设计及操作管理要遵循风险可控原则(1分)。

决议②存在不当之处。(0.5分)

不当之处：集团总会计师全权负责套期保值业务。(0.5分)

理由：套期保值业务中重大决策应实行集体决策或联签制度。(0.5分)

决议③无不当之处。(0.5分)

决议④存在不当之处。(0.5分)

不当之处：买卖期货合约的规模可以扩大到现货市场所买卖的被套期保值商品数量的2至3倍。(0.5分)

理由：开展套期保值业务所遵循的原则之一就是“数量相等或相当”，即在做套期保值交易时，买卖期货合约的规模必须与套期保值者在现货市场所买卖商品或资产的规模相等或相当。(1分)

决议⑤存在不当之处。(0.5分)

不当之处：应将套期保值业务均作为公允价值套期。(0.5分)

理由：套期保值业务按照业务性质可以划分为三类：公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期，应根据不同情况采用不同的会计处理方法。(1分)

评分说明：公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期三类回答不完整的，不得分。

2.现货市场损失=(4570-4650)×100000=-8000000元。

(0.5分)

期货市场盈利=(4620-4550)×100000=7000000元。(0.5分)

净值=-8000000+7000000=-1000000元。(0.5分)

评分说明：本题计算结果不考虑正负号，只要数据正确即得相应分值。三步并作一步计算且结果正确的，得1.5分。

案例分析题八(本题20分。本题为选答题，在案例分析题八、案例分析题九中应选一题作答)

1.甲公司购入A公司股份属于企业合并。(0.5分)

理由：收购完成后，甲公司在A公司董事会中拥有半数以上董事，A公司所有生产经营和财务管理重大决策须由半数以上董事表决通过，甲公司拥有实质控制权。(1分)

该收购属于同一控制下的企业合并。(0.5分)

理由：甲公司及A公司在合并前后均受乙集团最终控制。(0.5分)

合并日为10月31日。(0.5分)

2.甲公司在合并日应确定的长期股权投资金额为：

170000×50%=85000万元。(0.5分)

支付的价款100000万元与长期股权投资金额85000万元之间差额15000万元(0.5分)，首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价)(0.5分)，资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的(0.5分)，应冲减留存收益(1分)。

甲公司支付的审计、法律服务、咨询等费用1000万元，应于发生时费用化计入当期损益[或：管理费用]。(0.5分)

3.该项合并属于非同一控制下的企业合并。(0.5分)

理由：甲公司及B银行在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制。(0.5分)

合并成本与确认的可辨认净资产公允价值份额之间差额为：

160000-190000×90%=-11000万元。(1分)

该差额计入甲公司合并利润表当期损益[或：计入合并利润表当期的营业外收入]。(2分)

4.该类合并属于混合合并。(0.5分)

理由：参与合并的双方既非竞争对手又非现实中或潜在的客户或供应商。(0.5分)

合并后进行了战略整合(0.5分)、业务整合(0.5分)、制度整合(0.5分)、组织人事整合(0.5分)和企业文化整合(0.5分)

5.甲公司购入C公司20%的股份不构成企业合并。(0.5分)

理由：甲公司于6月30日取得C公司70%的有表决权股份，能够对C公司实施控制，构成企业合并，再次购入C公司20%的有表决权股份，属于从少数股东购买股份的业务。(1分)

甲公司购入C公司20%股份后，甲公司个别报表上的长期股权投资金额为：12000+4000=16000万元。(1分)

在甲公司合并报表上应该列示的商誉金额为：12 000—15 000×70%=1 500 万元。(1分)

6. 甲公司购入C公司20%股份支付的价款与其应享有C公司自购买日始持续计算的可辨认净资产公允价值份额之间的差额为：4 000—18 000×20%=400 万元(1分)

该差额在甲公司合并报表中，应当调整资本公积(0.5分)，资本公积的余额不足冲减的，调整留存收益(1分)。

案例分析题九(本题20分，本题为选答题，在案例分析题八、案例分析题九中应选一题作答)

1. 事项(1)的建议正确。(0.5分)

事项(2)的建议不正确。(0.5分)

理由：在预算执行过程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。(2分)

2. 事项(3)的做法不正确。(0.5分)

理由：财政基本支出结转资金中日常公用经费结转和人员经费结转之间不得挪用。(1.5分)

事项(4)的做法不正确。(0.5分)

理由：对事业单位在实行国库集中支付制度改革后已转入“事业基金”科目但尚未使用的财政拨款资金，应在分析后转入财政拨款结转和财政拨款结余。(1.5分)

事项(5)的处理不正确。(0.5分)

正确处理：乙单位应当作减少财政拨款结余和财政应

返还额度处理。(1.5分)

事项(6)的处理不正确。(0.5分)

正确处理：丙单位应增加“银行存款”44万元(0.5分)，“事业支出”56万元(1分)，增加“附属单位缴款”100万元。(1分)

或：借：银行存款 44万元(0.5分)

事业支出 56万元(1分)

贷：附属单位缴款 100万元(1分)

评分说明：回答“丙单位发生的会议费不应直接冲抵管理费”，或回答“丙单位对所属单位上缴的管理费及本单位的会议费应当分别进行会计处理”的，得1.5分。

3. 事项(7)的处理不正确。(0.5分)

理由：行政单位国有资产出租收入应当实行“收支两条线”管理[或：应当上缴财政]。(1.5分)

事项(8)中政府支出功能分类不正确。(0.5分)

理由：按照2012年政府支出功能分类科目，发放的职工住房提租补贴应当列入“住房保障支出”类。(1.5分)

事项(8)中政府支出经济分类正确。(0.5分)

评分说明：事项(8)中，不区别功能分类和经济分类，笼统回答“不正确”或“正确”的，不得判断分值。

事项(9)的建议不正确。(0.5分)

理由：该项目添购金额超出前一合同采购金额的10%(1分)，不符合采用单一来源采购方式的规定。(1.5分)

事项(10)的建议正确。(0.5分)

(财政部会计司供稿)

调 研 报 告

我国境内外同时上市公司2011年执行 企业内控规范体系情况分析报告 ——基于2011年内控评价报告、内控审计报告的分析

为了全面、深入了解境内外同时上市公司2011年实施企业内控规范体系的情况，总结经验、发现问题、查找不足，更好地推动企业内控规范体系在更大范围内实施，财政部会计司会同证监会会计部联合开展了对我国境内外同时上市公司2011年执行企业内控规范体系情况的分析工作。希望通过此次分析掌握了解我国境内外同时上市公司的内控建设情况，相信该分析报告能在一定程度上反映我国内控建设的现状，从而为我国上交所、深交所主板上市公司及其他类别企业实施企业内控规范体系提供一定的借鉴。

一、基本情况

(一)样本选择与数据来源。本报告所指境内外同时上市公司，是指既在我国境内资本市场上市，又在其他国家或地区证券市场上市的企业。境内外同时上市并非要求同步上市。按此标准，截至2010年12月31日，我国境内外同时上市的公司为67家(具体情况如表1)。这67家公司按照五部委的要求，从2011年1月1日起，开始执行企业内控规范体系。本文所用67家公司披露的内控评价报告、内部控制审计报告以及相关数据来自深交所、上交所网站以及WIND数据库和CSMAR数据库，并经手工整理。