

成的竞争性谈判小组实施采购。

(4) 因市政道路扩建, 甲单位一栋建筑面积约 5 000 平方米的楼房将被拆除。市政府道路建设征迁办公室向甲单位承诺承担该栋楼房拆除费用, 并另外支付 2 000 万元补偿款。该栋楼房的账面原值 1 000 万元, 累计折旧 600 万元。资产管理处认为该栋楼房长期闲置, 政府拆迁是妥善处置该项资产的一个机会。会议决定经单位授权由资产管理处直接与市政府道路建设征迁办公室签署资产处置和补偿协议。

(5) 甲单位下属乙事业单位承接一国际合作项目, 但因资金不足, 项目一直没有实施, 这对乙单位实现当年收入预算目标和完成年度事业任务产生重大影响。为支持乙单位开展业务, 财务处认为可将甲单位闲置资金按同期银行借款利率有偿借给下属事业单位使用。考虑到将资金出借给下属单位风险可控, 会议决定经单位授权由财务处直接与乙单位签署资金出借协议。

(6) 2015 年 6 月, 甲单位对 2016 年预计取得的各项收入和预计发生的各项支出进行测算后发现, 预计总支出较大, 存在收支差额。在对各业务部门申报的新增专项事业发展任务及用款需求进行分析后, 财务处认为应优先保障基本支出的合理需要, 再安排各项事业发展所需的项目支出。会议决定在编制 2016 年“一上”部门预算草案时, 采取用事业基金(事业基金余额大于预计收支差额)弥补收支差额的方式解决预计的预算赤字。

(7) 甲单位经批准将食堂出包给下属丙公司经营。承包经营合同约定: 自 2014 年 3 月 1 日起, 丙公司每月缴纳承包经营管理费 15 万元, 承包期 2 年。丙公司以甲单位拖欠在食堂发生的招待费为由, 一直未按合同缴纳食堂承包经营管理费。2015 年 4 月, 甲单位同丙公司签署了以下协议: 2014 年 3 月 1 日至 2015 年 3 月 1 日甲单位在食堂发生

招待费共计 80 万元, 冲抵食堂承包经营管理费后, 丙公司支付管理费净额 100 万元。2015 年 7 月, 甲单位收到丙公司支付的 100 万元。财务处建议做增加银行存款和其他收入各 100 万元处理。

(8) 因 2014 年 12 月所购部分事业活动用低值易耗品(已于购入当月被各部门领用并计入财政补助基本支出)质量未达到要求, 甲单位按合同规定将其退回。2015 年 7 月, 甲单位收到供应商退款支票 6 万元, 并按原付款渠道存入单位零余额账户。财务处建议做增加零余额账户用款额度 6 万元、减少事业支出 6 万元处理。

(9) 甲单位(未单独设置基建零余额账户)将信息中心配楼建设工程项目出包给 X 公司承建, 并按照《国有建设单位会计制度》在基建账套单独核算。2015 年 7 月, 甲单位按照工程合同约定, 以财政授权支付方式支付首笔工程款 200 万元, 并在基建账套中进行了会计处理。财务处建议当月在“大账”中做增加在建工程 200 万元、减少零余额账户用款额度 200 万元处理。

(10) 甲单位经批准使用财政补助资金 240 万元购置一台事业活动用实验设备, 设备已于 2015 年 6 月 10 日验收合格并投入使用。该设备预计使用年限为 10 年, 按年限平均法自 7 月起计提折旧。财务处建议对该设备按月计提的折旧做增加事业支出和累计折旧各 2 万元处理。

假定不考虑其他因素。

要求:

根据国家部门预算管理、政府采购、国有资产管理、会计制度、内部控制等有关规定, 逐项判断事项(1)至(10)的处理决定或处理建议是否正确。对于事项(1)至(6), 如不正确, 分别说明理由; 对于事项(7)至(10), 如不正确, 分别指出正确的会计处理。

## 2015 年度全国会计专业技术高级资格考试

### 高级会计实务试题答案

#### 案例分析题一(本题 15 分)

1. A 公司未将 A1 公司纳入 2014 年度内部控制建设与实施范围的做法不恰当。

理由: 不符合全面性原则的要求。

2. (1) 事项①可能产生的主要风险是: 审计委员会未能发挥监督职能, 治理结构形同虚设, 缺乏科学决策、良性运行机制和执行力, 可能导致企业经营失败, 难以实现发展战略。

控制措施: 董事会可按照股东(大)会的有关决议, 明确审计委员会的职责权限、任职资格、议事规则和工作程

序, 为董事会科学决策提供支持。

(2) 事项②可能产生的主要风险是: 对担保申请人的资信状况调查不深, 审批不严或越权审批, 可能导致企业担保决策失误或遭受欺诈。

控制措施: ①企业应当建立担保授权和审批制度, 规定担保业务的授权批准方式、权限、程序、责任和相关措施, 在授权范围内进行审批, 不得超越权限审批。②重大担保业务, 应当报董事会或类似权力机构批准。③企业应当加强对子公司担保业务的统一监控。

(3) 事项③可能产生的主要风险是: 编制财务报告违

反会计法律法规和国家统一的会计准则制度,可能导致企业承担法律责任和声誉受损。

控制措施:企业应当遵循规定的标准,如实列示当期收入、费用和利润,不得虚列或者隐瞒收入,不得推迟或提前确认收入。

3. 甲会计师事务所出具无法表示意见的内部控制审计报告的理由为:关联交易内部控制制度没有经过充足的运行时间,其运行有效性有待测试;甲会计师事务所对重要资产内部控制有效性的审计范围受限。

4. 甲会计师事务所应当将D公司策略交易系统某模块存在的重大技术设计缺陷作为非财务报告内部控制重大缺陷,在审计报告中通过增加描述段的方式予以披露。

### 案例分析题二(本题 15 分)

1. (1) 经营部经理的观点存在不当之处。

理由:公司在预测新项目的预期销售收入时,必须考虑新项目对现有业务潜在产生的有利或不利影响。因此,不能将其销售收入全部作为增量收入处理。

(2) 投资部经理的观点存在不当之处。

理由:如果用内含报酬率作为评价指标,其判断标准为:项目预计内含报酬率大于公司或项目的加权平均资本成本。

2. 关于定向增发方案的要点:

要点①存在不当之处。

理由:定向增发的发行对象不得超过10名。

要点②无不当之处。

要点③存在不当之处。

理由:控股股东所认购之股份应履行自发行结束之日起36个月内不得转让的义务。

3. 可以举债融资。

理由:公司新增贷款2亿元后的资产负债率为,低于70%。

4. 公司适宜采用债务融资。

理由:

依据EBIT—EPS无差异分析法原理,使EPS相等的息税前利润测算方式如下:

$$\frac{(EBIT - 6 \times 6\%) \times (1 - 25\%)}{(5\,000 + 2\,500)} = \frac{(EBIT - 6 \times 6\% - 2 \times 8\%) \times (1 - 25\%)}{5\,000}$$

= 得到 EBIT=0.84(亿元);

项目投产后预计公司年息税前利润为0.95亿元,大于0.84亿元。

### 案例分析题三(本题 10 分)

1. 甲公司采取的密集型战略的类型:市场渗透战略及市场开发战略。

理由:提高现有产品与服务的市场占有率属于市场渗透战略;将提高现有产品与服务打入新国别市场属于市场

开发战略。

2. 不恰当。

理由:企业年度经营目标的制定必须从企业的战略出发,而不是从企业所拥有的资源出发,以确保年度经营目标与公司战略、长期目标相一致。

3. 甲公司与M公司的差距:甲公司的资产周转率及营业收入增长率低于M公司、资产负债率高于M公司。

改进措施:加快资产周转速度,提高资产质量;提高营业收入水平,加快经营增长;合理控制资产负债率,防范债务风险。

4. 平衡计分卡采用多重指标、从多个维度或层面对企业或分部进行绩效评价。

### 案例分析题四(本题 10 分)

1. “企业间价值链”具体类型:纵向价值链。

影响:从产业发展角度看,纵向一体化有助于节约企业间交易成本,提高产业的产出效率。

2. F公司价值=(11 500—1 500)×20=200 000(万元)  
可比企业选择:

①所选择的可比企业应在营运上和财务上与被评估企业具有相似的特征;

②当在实务中难以寻找到符合条件的可比企业时,则可以采取变通的方法,即选出一组参照企业,其中一部分企业在财务上与被评估企业相似,另一部分企业在营运上与被评估企业具有可比性。

3. 要点①不正确。

理由:申请银行并购贷款金额12亿元,大于并购交易对价22亿元的50%。

要点②正确。

要点③正确。

4. 并购后财务整合的主要内容:

①财务管理目标的整合;②会计人员及组织机构的整合;③会计政策及会计核算体系的整合;④财务管理制度体系的整合;⑤存量资产的整合;⑥资金流量的整合;⑦业绩评估考核体系的整合。

### 案例分析题五(本题 10 分)

1. 上半年W产品计划单位成本=(20 000×1+10 000)/20 000=1.5(万元)

上半年W产品实际单位成本=(22 000×1+10 560)/22 000=1.48(万元)

分析:上半年W产品的实际单位成本低于计划单位成本,完成了产品单位成本控制目标。但是,从成本控制角度分析,单位产品的实际变动成本与计划变动成本持平,而固定成本总额超支560万元,未能很好控制固定成本。

2. 作为增值作业应同时具备以下条件:

(1) 该作业的功能是明确的;

(2) 该作业能为最终产品或劳务提供价值;

(3) 该作业在企业的整个作业链中是必需的,不能随意去掉、合并或被替代。

3. X产品 2015 年固定成本控制目标

$$=60\,000 \times 2 - 60\,000 \times 1 - 10\,000$$

$$=50\,000 \text{ (万元)}$$

调整后下半年 X 产品单位变动成本的控制目标

$$=(30\,000 \times 2 + 31\,000 \times 1.8 - 30\,000 \times 1 - 50\,000 - 10\,000) \div 31\,000$$

$$=0.83 \text{ (万元/台)}$$

4. Y 产品内部转移价格的上限是其市场价格 1.8 万元/件, 下限是其变动成本 1.1 万元/件。

### 案例分析题六 (本题 10 分)

1. 事项(1)存在不当之处。

理由: 项目结余资金在统筹用于编制以后年度部门预算之前, 原则上不得动用; 因特殊情况需在预算执行中动用的, 应报同级财政部门审批。

2. 事项(2)存在不当之处。

理由: 项目预算编报应遵循科学论证、合理排序的原则。

3. 事项(3)存在不当之处。

理由: 单位应当按照财政批复的项目支出预算组织项目实施, 项目预算执行中发生变更的, 必须经上级主管单位同意后报同级财政部门批准。

4. 事项(4)无不当之处。

5. 事项(5)存在不当之处。

理由: 项目资金应按合同规定的付款条件支付。

### 案例分析题七 (本题 10 分)

1. 在初始计量时, 应将可转换债券负债部分的合同现金流量按发行当日不含转换权的类似债券的利率进行折现, 将该折现值(即公允价值)作为负债成分的价值。

将可转换债券发行收入(可转换债券整体的公允价值)与该负债公允价值之间的差额作为权益成分的价值。

将交易费用根据负债和权益工具成分的相对公允价值在负债部分和权益部分之间进行分配。

2.

①正确。

②不正确。

理由: 甲公司与 M1 公司共同控制乙公司。

3. 采用权益法进行核算。

4. 公允价值套期。

X 原材料: 以公允价值计量且其变动计入当期损益。

期货合约: 以公允价值计量且其变动计入当期损益。

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.

①正确。

②正确。

③正确。

2. 应在合并日合并资产负债表中确定的资本公积, 计

算如下:

$$5\,000 + (7\,000 \times 60\% - 4\,000) - (1\,000 + 2\,500) \times 60\% = 3\,100 \text{ 万元}$$

3.

①正确。

②不正确。

理由: 存货公允价值大于其账面价值 2 000 万元, 按 25% 的所得税率计算, 应确认合并递延所得税负债 500 万元。

③不正确。

理由: 以支付现金方式从子公司少数股东处取得的长期股权投资, 应按实际支付的购买价款 4 200 万元作为入账价值。

④不正确。

理由: 取得 10% 股权的投资成本 4 200 万元, 大于按新增比例计算享有 M 公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额 4 100 万元, 其差额 100 万元, 应调减资本公积。

⑤正确。

4. 不正确。

理由: P 公司不是投资性主体且能够控制 X 公司。

投资性主体一般应符合下列所有特征:

(1) 拥有一个以上的投资;

(2) 拥有一个以上的投资方;

(3) 投资方不是该主体的关联方;

(4) 其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

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)的处理决定正确。

2. 事项(2)的处理决定不正确。

理由: 基本支出预算执行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, 可报同级财政部门批准后安排项目支出或结转下年使用。

3. 事项(3)的处理决定不正确。

理由: 达到公开招标数额标准的货物采购项目, 竞争性谈判小组应由采购人代表和评审专家共 5 人以上的单数组成。

4. 事项(4)的处理决定不正确。

理由: 处置资产的账面原值在 800 万元以上, 应经主管部门审核后报同级财政部门审批。

5. 事项(5)的处理决定不正确。

理由: 除法律法规另有规定外, 事业单位利用国有资产出借, 应当进行必要的可行性论证, 并经主管部门审核同意后, 报同级财政部门审批。

6. 事项(6)的处理决定正确。

7. 事项(7)的处理建议不正确。

正确处理: 应增加银行存款 100 万元、增加事业支出 80 万元, 增加附属单位上缴收入 180 万元。

8. 事项(8)的处理建议不正确。

正确处理: 应做增加零余额账户用款额度和财政补助

结转各6万元。

9. 事项(9)的处理建议不正确。

正确处理：在“大账”中应做增加在建工程(建设工程)和非流动资产基金(在建工程)各200万元；

同时做增加事业支出200万元，减少零余额账户用款额

度200万元。

10. 事项(10)的处理建议不正确。

正确处理：根据提取的设备折旧额做减少非流动资产基金(固定资产)2万元，增加累计折旧2万元。

(财政部会计资格评价中心供稿)

调 研 报 告

中国注册会计师行业发展报告  
——基于会计师事务所2010~2014年度报备信息的数据分析

一、引言

2009年10月，国务院办公厅转发了财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》(国办发〔2009〕56号，以下简称国办56号文件)。财政部会计司、中注协会同国务院有关部门、省级财政部门 and 注册会计师协会认真贯彻落实国办56号文件，在取消H股“双重审计”、推动“四大”本土化转制、证券资格事务所特殊普通合伙转制、规范跨境审计业务、试行医院高校基金会注册会计师审计制度、支持自贸区会计服务创新发展、促进内地与港澳服务贸易自由化、健全行业基础管理制度、加强总分所一体化管理、推动中国注册会计师担任国际会计网络领导成员等方面作了大量工作，中国注册会计师行业做强做大“走出去”迈上新台阶、取得新突破、步入新征程。

本报告主要以我国会计师事务所2010~2014年度报备信息为基础展开分析，以期揭示我国注册会计师行业发展现状与成就；同时，对行业未来走势进行研判，并提出对策建议。

二、由数据分析看行业发展现状与成就

(一) 事务所数量和收入情况。

截至2014年12月31日，中国注册会计师行业共有会计师事务所7316家，其中普通合伙会计师事务所3141家，特殊普通合伙会计师事务所50家，有限责任事务所4125家。另有会计师事务所境内设立的分所984家。

1. 事务所组织形式。

如表1-1和图1-1数据显示，过去5年来，全国会计师事务所数量呈小幅增长趋势，但合伙所(含普通合伙和特殊普通合伙，下同)占比明显上升，有限责任事务所占比逐年下降。这与财政部会同工商总局等部门推动大中型会计师事

务所特殊普通合伙转制、引导小型事务所优先采用普通合伙企业组织形式密切相关。由于合伙所对执业质量承担无限连带责任，合伙所数量的明显上升，表明我国注册会计师行业注重从源头上强化风险意识和责任意识取得新进展，也加速与合伙所占主流的国际惯例相协调。

表1-1 2010-2014年我国各类会计师事务所数量

|         | 2010  | 2011  | 2012  | 2013  | 2014  |
|---------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 普通合伙所   | 2 553 | 2 763 | 2 909 | 3 069 | 3 141 |
| 特殊普通合伙所 | 14    | 24    | 31    | 52    | 50    |
| 有限责任所   | 4 404 | 4 317 | 4 265 | 4 167 | 4 125 |
| 合计      | 6 971 | 7 104 | 7 205 | 7 288 | 7 316 |

注：本表所称事务所，如无特指，均指总所，下同。

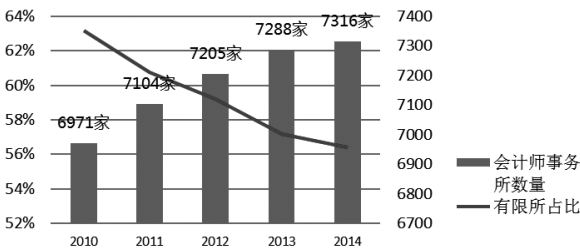


图1-1

2. 业务收入。

2014年，我国注册会计师行业报备业务收入589亿元