

协助发展中国家和经济转型国家开展能力建设。为此,联合国贸发会议秘书处起草了《高质量公司报告工作的能力建设框架》,提交第27届ISAR年会讨论。

专家组对制定与气候变化有关的公司报告全球统一披露标准所面临的机遇和挑战进行了重点审议。专家组认为,有必要制定一套统一的温室气体排放量披露办法,以提高对政策制定者、投资者和其他利益相关者所作公司报告的质量,并促进低碳政策的实施。

本次会议还审议了对公司治理情况披露进行年度审评的结果。专家组认为对公司治理情况披露进行年度审评有助于巩固专家组在这一领域的早期工作,该项工作通过提供重要的数据和分析,使制定国际标准和分享各国经验成为可能。专家组提请贸发会议继续把重点放在为政策制定者、投资者和其他利益相关者提供有用信息上,并提请继续尽可能地与各国和地区合作以开展国别案例研究。

(财政部会计司 国库司 中国注册会计师协会供稿)

2010年度全国高级会计师资格考试

高级会计实务试题卷

(本试题卷共九道案例分析题,第一题至第七题为必答题;第八题、第九题为选答题,考生应选其中一题作答)

答题要求:

- 1.请在答题纸中指定位置答题,否则按无效答题处理;
- 2.请使用黑色、蓝色墨水笔或圆珠笔答题,不得使用铅笔、红色墨水笔或红色圆珠笔答题,否则按无效答题处理;
- 3.字迹工整、清楚;
- 4.计算出现小数的,保留两位小数。

案例分析题一(本题15分)

2010年4月,财政部、证监会和审计署等五部委联合发布了《企业内部控制配套指引》,连同2008年5月发布的《企业内部控制基本规范》,构建了我国企业内部控制规范体系。自2011年1月1日起先在境内外同时上市的公司施行,鼓励非上市大中型企业提前执行,A公司作为境内外同时上市的公司,决定抢抓机遇,早作准备,全面启动内部控制体系实施工作,并指定财务总监负责拟定实施方案,该方案要点如下:

(一)加强领导,健全组织。为了提升内控工作的权威性,成立内部控制体系实施领导小组,由董事长亲自挂帅担任组长,总经理担任第一副组长,财务总监和各位副总经理担任副组长。同时,领导小组下设办公室,办公室设在财务部,相关部门参与其中。由财务部经理兼任办公室主任。办公室主要负责组织协调内部控制的建立、实施以及其他日常工作。待时机成熟,成立专门的内控部。

(二)梳理业务流程,完善内控制度。聘请负责本公司财务报表审计的B会计师事务所提供咨询,对照《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》的要求,结合公司实际;全面梳理现有各项业务流程,识别主要风险和关键控制点。在此基础上,制定《公司内部控制手册》。在梳理流程、完善《公司内部控制手册》过程中,应当主要围绕

内部控制五要素中的风险评估和控制活动开展,切实加强各项经营业务的风险控制。

(三)狠抓宣传培训,统一思想认识。利用举办培训班、开设网络课堂、编发专题资料等多种形式开展宣传培训,力争在3个月内将公司所有员工轮训一遍,全面掌握《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《公司内部控制手册》。

(四)升级信息系统,优化控制手段。为促进内部控制流程与信息系统的有机结合,实现业务和事项的自动控制,请本公司ERP系统提供商根据《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《公司内部控制手册》,协助制定信息系统建设和升级整体规划,经本公司信息网络中心批准后实施。

(五)开展试运行,做好全面实施准备。2010年11月,选择本公司部分职能部门、分公司和子公司开展内部控制试运行,及时发现和解决试运行中存在的问题,积累经验,为2011年1月1日起全面实施做好充分准备。

(六)强化内部审计,增强监督效能。董事会下设的审计委员会负责审查内部控制、监督内部控制的有效实施等工作,并由审计部经理兼任审计委员会主席;审计部调整职责定位,在开展传统财务审计、经济责任审计的同时,对内部控制的建立与实施进行监督检查和评价。

(七)组织内部控制评价,监督整改落实。2011年底,开

展全公司范围内的内部控制评价工作，全面检查内部控制制度的运行情况，特别要将下属分、子公司作为重中之重，切实提高本公司总部对分、子公司的管控能力。

(八) 借助专业力量，引入外部审计。鉴于B会计师事务所近年来在本公司的财务报表审计中体现出良好的专业素质，根据促进内部控制规范体系有效实施的要求，聘请B会计师事务所同时承担财务报表审计和内部控制审计工作，以便于沟通协调、整合审计。

(九) 实施绩效考评，落实奖惩制度。建立公司激励约束制度，将公司各责任单位和全体员工建立和实施内部控制的情况纳入绩效考评体系。对经评价、审计发现重大缺陷的责任单位及其负责人和直接负责人，要严肃处理。

上述实施方案报董事会批准后实施。

要求：

根据《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》，逐项判断A公司实施方案中的(一)至(九)项工作安排是否存在不当之处；存在不当之处的，请逐项指出不当之处，并逐项简要说明理由。

案例分析题二(本题 15 分)

甲公司系境内外同时上市的公司，其A股在上海证券交易所上市。根据财政部等五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》以及据此修改后的《公司内部控制手册》，甲公司应于2011年起实施内部控制评价制度。鉴于本公司在2008年5月《企业内部控制基本规范》发布后就已经着手建立、完善自身内部控制体系并取得了较好效果，甲公司决定从2010年开始提前实施内部控制评价制度，并由审计部牵头拟订内部控制评价方案。该方案摘要如下：

(一) 关于内部控制评价的组织领导和职责分工

董事会及其审计委员会负责内部控制评价的领导和监督。经理层负责实施内部控制评价，并对本公司内部控制有效性负全责，审计部具体组织实施内部控制评价工作，拟定评价计划、组成评价工作组、实施现场评价、审定内部控制重大缺陷、草拟内部控制评价报告，及时向董事会、监事会或经理层报告。其他有关业务部门负责组织本部门的内控自查工作。

(二) 关于内部控制评价的内容和方法

内部控制评价围绕内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等五要素展开。鉴于本公司已按《公司法》和公司章程建立了科学规范的组织架构，组织架构相关内容不再纳入企业层面评价范围。同时，本着重要性原则，在实施业务层面评价时，主要评价上海证券交易所重点关注的对外担保、关联交易和信息披露等业务或事项。

在内部控制评价中，可以采用个别访谈、调查问卷、专题讨论、穿行性测试、实地查验、抽样和比较分析等方法。考虑到公司现阶段经营压力较大，为了减轻评价工作对正常经营活动的影响，在本次内部控制评价中，仅采用调查问

卷和专题讨论法实施测试和评价。

(三) 关于实施现场评价

评价工作组应与被评价单位进行充分沟通，了解被评价单位的基本情况，合理调整已确定的评价范围、检查重点和抽样数量。评价人员要依据《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《公司内部控制手册》实施现场检查测试，按要求填写评价工作底稿，记录测试过程及结果，并对发现的内部控制缺陷进行初步认定。现场评价结束后，评价工作组汇总评价人员的工作底稿，形成现场评价报告。现场评价报告无须和被评价单位沟通，只需评价工作组负责人审核、签字确认后报审计部。审计部应编制内部控制缺陷认定汇总表，对内部控制缺陷进行综合分析和全面复核。

(四) 关于内部控制评价报告

审计部在完成现场评价和缺陷汇总、复核后，负责起草内部控制评价报告。评价报告应当包括：董事会对内部控制报告真实性的声明、内部控制评价工作的总体概括、内部控制评价的依据、内部控制评价的范围、内部控制评价的程序和方法、内部控制缺陷及其认定情况、内部控制缺陷的整改情况、内部控制有效性的结论等内容。对于重大缺陷及其整改情况，只进行内部通报，不对外披露。内部控制评价报告董事会审核后对外披露。

(五) 关于内部控制审计

聘请某具有证券期货业务资格的大型会计师事务所对本公司内部控制有效性进行审计。鉴于本公司在2008年5月《企业内部控制基本规范》发布后就已建立内部控制体系并取得较好效果，内部控制审计自2010年起，重点审计本公司内部控制评价的范围、内容、程序和方法等，并出具相关审计意见。

要求：

根据《企业内部控制基本规范》及《企业内部控制配套指引》，逐项判断甲公司内部控制评价方案中的(一)至(五)项内容是否存在不当之处；存在不当之处的，请逐项指出不当之处，并逐项简要说明理由。

案例分析题三(本题 10 分)

A公司是一家汽车配件生产商。公司2009年末有关资产负债表(简表)项目及其金额如下(金额单位为亿元)：

资产		负债与所有者权益	
1. 现金	2	1. 短期借款	8
2. 应收账款	8	2. 长期借款	12
3. 存货	6	3. 实收资本	4
4. 非流动资产	13	4. 留存收益	5
合 计	29	合 计	29

公司营销部门预测，随着中国汽车行业的未来增长，2010年公司营业收入将在2009年20亿元的基础上增长30%。财务部门根据分析认为，2010年公司销售净利率(净利润/营业收入总额)能够保持在10%的水平；公司营业收入规模增长不会要求新增非流动资产投资，但流动资产、短

期借款将随着营业收入的增长而相应增长。公司计划2010年外部净筹资额全部通过长期借款解决。

公司经理层将上述2010年度有关经营计划、财务预算和筹资规划提交董事会审议。根据董事会要求,为树立广大股东对公司信心,公司应当向股东提供持续的投资回报。每年现金股利支付率应当维持在当年净利润80%的水平。为控制财务风险,公司拟定的资产负债率“红线”为70%。

假定不考虑其他有关因素。

要求:

1. 根据上述资料和财务战略规划的要求,按照销售百分比法分别计算A公司2010年为满足营业收入30%的增长所需要的流动资产增量和外部净筹资额。
2. 判断A公司经理层提出的外部净筹资额全部通过长期借款筹集的筹资战略规划是否可行,并说明理由。

案例分析题四(本题10分)

M公司为一家中央国有企业,拥有两家业务范围相同的控股子公司A、B,控股比例分别为52%和75%。在M公司管控系统中,A、B两家子公司均作为M公司的利润中心。A、B两家公司2009年经审计后的基本财务数据如下(金额单位为万元):

相关财务数据	子公司A	子公司B
1. 无息债务(平均)	300	100
2. 有息债务(平均,年利率为6%)	700	200
3. 所有者权益(平均)	500	700
4. 总资产(平均)	1 500	1 000
5. 息税前利润	150	100
适用所得税税率	25%	
平均资本成本率	5.5%	

2010年初,M公司董事会在对这两家公司进行业绩评价与分析比较时,出现了较大的意见分歧。以董事长为首的部分董事认为,作为股东应主要关注净资产回报情况,而A公司净资产收益率远高于B公司,因此A公司的业绩好于B公司。以总经理为代表的部分董事认为,A、B两公司都属于总部的控股子公司且为利润中心,应当主要考虑总资产回报情况,从比较两家公司总资产报酬率(税后)结果分析,B公司业绩好于A公司。

假定不考虑所得税纳税调整事项和其他有关因素。

要求:

1. 根据上述资料,分别计算A、B两家公司2009年净资产收益率、总资产报酬率(税后)(要求列出计算过程)。
2. 根据上述资料,分别计算A、B两家公司的经济增加值,并据此对A、B两家公司做出业绩比较评价(要求列出计算过程)。
3. 简要说明采用经济增加值指标进行业绩评价的优点和不足。

案例分析题五(本题10分)

甲科研院所是一家中央级事业单位,所属预算单位包括一家研究生院。除财政拨款收入外,该科研所无其他收入。2×10年11月,该科研所财务处按照上级主管部门的要求,汇总编制了本单位及所属预算单位2×11年度“二上”预算草案。此前,上级主管部门和财政部门对甲科研所本级下达的预算控制限额为:基本支出8 000万元,其中,人员经费3 500万元、日常公用经费4 500万元;项目支出4 800万元,其中,X项目(为2×11年新增项目)支出800万元。预算草案中的部分事项如下:

(1) 财务处认为本单位人员经费标准偏低,在下达的基本支出预算控制限额内对支出构成比例进行了调整,在预算草案中确定科研所本级人员经费预算4 000万元、日常公用经费预算4 000万元。

(2) 科研所M项目在2×10年10月底提前完成,形成财政拨款项目支出剩余资金200万元。财务处经进一步测算,下达的X项目预算控制限额800万元不足,预计完成X项目需要经费支出1 000万元,于是直接将M项目剩余资金200万元安排用于追加到X项目,在预算草案中确定X项目支出预算1 000万元。

(3) 科研所本级网络信息系统运行与维护经费预算150万元。预算草案中,按政府支出功能分类,列入“文化体育与传媒”类;按政府支出经济分类,列入“其他资本性支出”类。

(4) 科研所本级退休费预算550万元(该单位未实行离退休经费归口管理)。预算草案中,按政府支出功能分类,列入“社会保障和就业”类;按政府支出经济分类,列入“对个人和家庭的补助”类。

(5) 所属研究生院改建图书馆,由财政部门安排该项目预算350万元,预算草案中,按政府支出功能分类,列入“科学技术”类;按政府支出经济分类,列入“基本建设支出”类。

要求:

1. 请根据国家部门预算管理的规定,逐项判断上述事项(1)、(2)是否正确;如不正确,分别说明理由。
2. 请根据《政府收支分类科目》,逐项判断上述事项(3)至(5)中支出功能分类、支出经济分类是否正确;如不正确,分别指出正确的分类科目。

案例分析题六(本题10分)

南方公司是一家国有控股的A股上市公司,主要从事网络通信产品的研究、设计、生产、销售,并提供相关后续服务。2009年1月1日,为巩固公司核心团队,增强公司凝聚力和可持续发展能力,使公司员工分享公司发展成果,南方公司决定实施股权激励计划。为此,该公司管理层就股权激励计划专门开会进行研究,甲、乙、丙、丁在会上分别作了发言。主要内容如下:

甲:公司作为上市公司,不存在证券监管部门规定的不得实行股权激励计划的情形。同时,公司作为国有控股的

境内上市公司实施股权激励,也符合国有资产管理部门和财政部门的规定。国内同行业已有实施股权激励的先例且效果很好。因此,公司具备实施股权激励计划的条件。

乙:公司上市只有3年时间,目前处于发展扩张期,适合采用限制性股票激励方式;激励对象应当包括董事(含独立董事)、监事、总经理、副总经理、财务总监等高级管理人员,不需包括掌握核心技术的业务骨干;在激励计划中应当规定激励对象获授股票的业绩条件和禁售期限。

丙:公司属于高风险高回报的高科技企业,留住人才应当是实施股权激励的主要目的,适合采用股票期权激励方式;股票期权的授予价格不应当低于下列价格的较高者:(1)股权激励计划草案摘要公布前一个交易日的公司标的股票收盘价;(2)股权激励计划草案摘要公布前30个交易日内的公司标的股票平均收盘价。

丁:股权激励的方式主要有股票期权、限制性股票、股票增值权、虚拟股票、业绩股票等方式,公司应当针对不同的股权激励方式,分别作为权益结算的股份支付和现金结算的股份支付进行会计处理。股票期权、限制性股票、虚拟股票应当作为权益结算的股份支付进行会计处理;股票增值权、业绩股票应当作为现金结算的股份支付进行会计处理。

假定不考虑其他有关因素。

要求:

根据上述资料,逐项判断南方公司管理层甲、乙、丙、丁发言中的观点是否存在不当之处;存在不当之处的,请分别指出不当之处,并逐项说明理由。

案例分析题七(本题10分)

华南公司是境内国有控股大型化工类上市公司,其产品生产所需MN原材料主要依赖进口。近期以来,由于国际市场上MN原材料价格波动较大,且总体上涨趋势明显,该公司决定尝试利用境外衍生品市场开展套期保值业务。套期保值属该公司新业务,且须向有关主管部门申请境外交易相关资格。该公司管理层组织相关方面人员进行专题研究。主要发言如下:

发言一:公司作为大型上市公司,如任凭MN原材料价格波动,加之汇率波动较大的影响,可能不利于实现公司成本战略。因此,应当在遵守国家法律法规的前提下,充分利用境外衍生品市场对MN原材料进口进行套期保值。

发言二:近年来,某些国内大型企业由于各种原因发生境外衍生品交易巨额亏损事件,造成重大负面影响。鉴于此,公司应当慎重利用境外衍生品市场对MN原材料进口进行套期保值,不应开展境外衍生品投资业务。

发言三:公司应当利用境外衍生品市场开展MN原材料套期保值。针对MN原材料国际市场价格总体上涨的情况,可以采用卖出套期保值方式进行套期保值。

发言四:公司应当在开展境外衍生品交易前抓紧各项制度建设。对于公司衍生品交易前台操作人员应予特别限制,所有重大交易均需实行事前报批、事中控制、事后报告制度。

发言五:公司应当加强套期保值业务的会计处理,将

对MN原材料预期进口进行套期保值确认为公允价值套期,并在符合规定条件的基础上采用套期会计方法进行处理。

假定不考虑其他有关因素。

要求:

根据上述资料,逐项判断华南公司发言一至发言五中的观点是否存在不当之处;存在不当之处的,请分别指出不当之处,并逐项说明理由。

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)

甲公司是一家生产和销售钢铁的A股上市公司,其母公司为XYZ集团公司。甲公司为实现规模化经营、提升市场竞争力,多次通过资本市场融资成功进行了同行业并购,迅速扩大和提高了公司的生产能力和技术创新能力,奠定了公司在钢铁行业的地位,实现了跨越式发展。在一系列并购过程中,甲公司根据目标公司的具体情况,主要采取了现金购买、承债和股份置换三种方式进行。甲公司的三次并购过程要点如下:

(1)收购乙公司。乙公司是XYZ集团公司于2000年设立的一家全资子公司,其主营业务是生产和销售钢铁。甲公司为实现“立足华北、面向国际和国内市场”的发展战略,2007年6月30日,采用承担乙公司全部债务的方式收购乙公司,取得了控制权。当日,甲公司的股本为100亿元,资本公积(股本溢价)为120亿元,留存收益为50亿元;乙公司净资产账面价值为0.6亿元(公允价值为1亿元),负债合计为1亿元(公允价值与账面价值相同)。并购完成后,甲公司2007年整合了乙公司财务、研发、营销等部门和人员,并追加资金2亿元对乙公司进行技术改造,提高了乙公司产品技术等级并大幅度扩大了生产能力。

(2)收购丙公司。丙公司同为一家钢铁制造企业,丙公司与甲公司并购前不存在关联方关系。2008年12月31日,甲公司支付现金4亿元成功收购了丙公司的全部可辨认净资产(账面价值为3.2亿元,公允价值为3.5亿元),取得了控制权。并购完成后,甲公司对丙公司引入了科学运行机制、管理制度和先进经营理念,同时追加资金3亿元对丙公司钢铁的生产技术进行改造,极大地提高了丙公司产品质量和竞争力。

(3)收购丁公司。丁公司是一家专门生产铁矿石的A股上市公司,丁公司与甲公司并购前不存在关联方关系。2009年6月30日,甲公司经批准通过定向增发1亿股(公允价值为5亿元)换入丁公司的0.6亿股(占丁公司股份的60%),控制了丁公司。当日,丁公司可辨认净资产公允价值为10亿元。甲公司控制丁公司后,向其输入了新的管理理念和模式,进一步完善了丁公司的公司治理结构,提高了规范运作水平,使丁公司从2009年下半年以来业绩稳步攀升。

假定不考虑其他因素。

要求:

1.分别指出甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司是属于

横向并购还是纵向并购,并逐项说明理由。

2. 分别指出甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司是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,并逐项说明理由。

3. 分别确定甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司的合并日(或购买日),并分别说明甲公司在合并日(或购买日)所取得的乙公司、丙公司和丁公司的资产和负债应当如何计量。

4. 分别判断甲公司并购乙公司、丙公司和丁公司是否产生商誉;如产生商誉,计算确定商誉的金额;如不产生商誉,说明甲公司支付的企业合并成本与取得的被合并方净资产账面价值(或被购买方可辨认净资产公允价值)份额之间差额的处理方法。

5. 简要说明甲公司上述三次并购取得成功的原因。

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)

甲单位系一家中央事业单位,已执行国库集中支付制度。2010年1月,甲单位内部审计部门对甲单位2009年度的预算执行、资产管理、政府采购、会计核算等进行了全面检查,提出了以下需要进一步研究的事项:

(1)5月,甲单位经管理层决定,将一栋闲置平房出租给某餐饮企业,每年收取租金50万元。

(2)6月,甲单位直接在事业支出中列支了职工浴室修缮费68万元。甲单位在列支此项费用时,职工福利基金尚有余额270万元。

(3)7月,甲单位报经主管部门审核同意后,以一栋实验楼为下属单位的银行借款提供担保。

(4)8月,甲单位根据批准的办公楼扩建项目支出预算(超出政府采购限额标准,但不属于集中采购目录范围),直接委托某建筑安装工程公司承接该扩建工程。该建筑安装工程公司系甲单位与乙企业共同出资设立的丙企业的下属

子公司。

(5)12月,按照财政部门专项工作要求,甲单位进行了资产清查,发现一台专用设备发生严重损毁。经技术部门认定,该设备已无法使用,并且无残料收回或变现价值,财务部门据此进行了设备核销账务处理。

(6)甲单位当年实际取得的事业收入较批准的事业收入预算数超出60万元。甲单位考虑当年物价上涨幅度较大等因素,在年末从该项超收收入中支出40万元以补贴形式一次性发放给职工。

(7)甲单位当年财政授权支付预算指标数为1000万元,当年零余额账户用款额度实际下达数(不含年初恢复的2008年应返还额度)为870万元,甲单位财务部门据此在2009年末直接确认了“财政补助收入”130万元。

(8)甲单位当年取得经营收入300万元,发生经营支出320万元。甲单位将当年经营收支全部转入经营结余,但未在年末将发生的经营亏损转入结余分配。

(9)12月,甲单位将所属培训学校按协议约定上缴的管理费780万元列入往来账,并经管理层决定从该往来账中支出670万元购置了一台专用设备(超出资产配置规定限额)。

(10)12月,甲单位按照批准的预算,购买一批电子仪器(超出政府采购限额标准,但不属于集中采购目录范围)。该仪器规格、标准比较统一,市场上货源充足且价格变化幅度不大。甲单位采用询价方式购买,并任命办事员小范为询价小组组长,具体负责该批仪器的采购事宜。小范的父亲是当地一家从事该类仪器生产与销售大型公司的销售经理。

要求:

请根据国家部门预算管理、资产管理、政府采购、事业单位会计制度等相关规定,对事项(1)至(8),逐项判断是否正确,如不正确,分别说明理由;对事项(9)、(10)、逐项指出其中的不当之处,并分别说明正确的处理。

2010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

案例分析题一(本题15分)

1. 第一项工作安排不存在不当之处。(1分)

2. 第二项工作安排存在不当之处。(0.5分)

不当之处:梳理流程、完善制度主要围绕风险评估和控制活动展开。(0.5分)

理由:应当着眼内部控制五要素(或:应当着眼内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督各要素涉及的内容)进行全面梳理。(1分)

或:仅围绕风险评估和控制活动展开不符合全面性原则的要求。(1分)

3. 第三项工作安排不存在不当之处。(1分)

4. 第四项工作安排存在不当之处。(0.5分)

不当之处:信息系统建设和升级整体规划经本公司信息网络中心批准后实施。(0.5分)

理由:该项目工作应当经企业负责人(或:董事会;或:董事长;或:经理层;或:总经理)批准后实施。(1分)

或:该项工作应当按照规定权限和程序进行审核批准。(1分)

或:该项工作属于企业重大事项,应当实行集体决策。(1分)

或:信息网络中心主要负责信息系统建设和升级整体规划的执行工作,如果同时负责审批工作,则违背了制衡性原则(或:不相容职务相互分离)的要求。(1分)