

2007 年度全国高级会计师资格考试

《高级会计实务》试题及参考答案

案例分析题一

某技术研究所系独立核算的事业单位,尚未实行国库集中支付和收支两条线制度。该研究所承担技术研究、推广、咨询和培训等工作。有关情况如下:

(1)2002年8月,该研究所原所长因经济问题被免职,陈某被任命为所长。

陈某上任之初,拟对研究所人事进行调整。在所长办公会上,所长陈某提出3项动议:一是建议聘任赵某为总会计师,赵某虽不懂会计,但工作认真、原则性强,具有高级工程师资格,在加强内部管理中能发挥技术优势;二是自己主抓科研,所里财务会计工作由副所长王某全权负责,所有财务收支和对外报送的财务会计报告最终由王副所长审批、签署;三是财会部原会计孙某因举报前所长经济问题受到开除处分,孙某遭受打击报复问题属实,建议撤销对孙某的处分,恢复其名誉,安置到后勤部门当物资保管员。

经研究,会议通过了所长陈某的动议。

(2)2003年1月,研究所办公楼改扩建工程项目及工程预算得到批准。工程项目预算资金400万元。当年2月,改扩建工程项目公开招标,A建筑公司中标。当年11月工程项目完工,经验收合格后投入使用。工程实际发生支出320万元,结余资金80万元。

2003年11月,所长陈某主持会议,研究办公楼改扩建工程项目有关问题。会上,财会部主任张某提请研究如何处理80万元工程结余资金。副所长王某表示:鉴于所里职工医药费缺口很大,建议工程结余资金用于医药费支出,请财会部提出具体办法,进行技术处理。财会部主任张某没有表态,所长陈某与参会其他人员均表示赞同。会后,财会部主任张某感到很为难,迟迟未办,在副所长王某的一再催促下,当年12月,财会部主任张某与A建筑公司协商后,指示财会部将工程结余资金80万元以支付工程款的名义转到A建筑公司账上,将研究所36万元医药费单据转到A建筑公司报销,剩余资金留待以后职工医药费开支。

(3)2004年1月,为了增加研究所的收入,财会部主任张某提出将研究所的一处闲置房屋对外出租的建议。所长办公会批准了该建议。

2004年2月,财会部主任张某与B商贸公司商谈房屋租赁事项,双方签订了房屋租赁合同。合同约定:租赁期自2004年4月1日起至2006年3月31日止;月租金10万元。2004年研究所收到房屋租金共计90万元,未纳入研究所统一财务核算。

2004年12月,所长陈某与副所长王某、总会计师赵某、财会部主任张某等商议年终奖金来源问题。所长陈某提出,将房租收入用于发放奖金。财会部主任张某认为,房租收入可能涉及交税问题。所长陈某则认为,研究所属于事业单位,不用

交任何税款。副所长王某、总会计师赵某均没有提出异议。财会部主任张某根据所领导的意见,制订了奖金分配方案,将房租收入90万元全部作为年终奖金发给全体职工。

(4)2005年5月,该研究所根据市财政局《关于开展先进会计工作者评选活动的通知》的精神,决定推荐财会部主任张某为先进会计工作者候选人,在上报的推荐材料中,对财会部主任张某作出如下鉴定意见:

张某热爱会计工作,努力学习,工作认真,勤勤恳恳,坚持原则,依法办事,诚实守信,客观公正,廉洁自律,不贪不占,开拓创新,在研究所办公楼改扩建工程资金的申请、使用以及加强单位财务收支管理等方面,创造性地开展工作,作出了很大贡献。

【要求】

1. 根据会计、税收、预算法律制度的有关规定,分析、判断并指出该研究所上述(1)、(2)、(3)情形中的不合法之处,分别简要说明理由。

2. 从会计职业道德角度,分析、判断该研究所对财会部主任张某作出的鉴定意见是否恰当,简要说明理由。

【答案解析】

1. 情形(1)不合法之处:

①聘任赵某为总会计师不符合规定。

理由:根据《总会计师条例》的规定,担任总会计师应取得会计师任职资格,主管一个单位或者单位内一个重要方面的财务会计工作的时间不少于3年。

②所有会计工作由副所长王某全权负责,所有财务收支和对外报送的财务会计报告最终由王副所长审批、签署不符合规定。

理由:根据《会计法》的规定,单位负责人对本单位会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。单位负责人应当在单位财务会计报告上签名并盖章。根据《总会计师条例》的规定,设置总会计师的单位,在单位行政领导成员中,不能再设置与总会计师职责重叠的副职。

③将受到打击报复的财会部原会计孙某安置到后勤部门当物资保管员不符合规定。

理由:根据《会计法》的规定,对受打击报复的会计人员,应当恢复其名誉和原有职务、级别。

情形(2)不合法之处:

研究所将工程结余资金80万元转到A建筑公司账上,将36万元医药费单据转到A建筑公司报销,剩余资金留待以后发生职工医药费时报销不符合规定。

理由:根据预算法律制度的规定,单位不得截留、挪用、虚报、冒领工程建设资金。根据《会计法》的规定,单位发生的经济业务事项应当在依法设置的会计账簿上统一登记、核算。

情形(3)不合法之处:

①房屋租金收入90万元未纳入研究所统一财务核算,作为年终奖金发给全体职工不符合规定。

理由:根据《会计法》的规定,单位发生的经济业务事项应当在依法设置的会计账簿上统一登记、核算,不得违反《会计法》和国家统一的会计制度的规定私设会计账簿登记、核算。

②房屋租金收入90万元未申报缴纳任何税费不符合规定。

理由:根据税收法律制度的规定,该研究所出租房屋租金收入应缴纳印花税、营业税、城市维护建设税、教育费附加、城镇土地使用税、房产税、企业所得税。

2. 研究所对财会部主任张某作出的鉴定意见不恰当。

理由: 鉴定意见没有如实反映张某在会计工作中存在的违反坚持准则、诚实守信、客观公正会计职业道德的问题。

案例分析题二

A 国有大型企业集团公司(以下简称“A 公司”)为加强内部控制制度建设, 聘请某会计师事务所在年报审计时对公司所属 B、C、D、E 4 个全资子公司内部控制制度的健全性和有效性进行检查与评价。检查中发现以下问题:

(1) B 公司对外投资决策失控。经查, 该项投资发生于 2004 年 6 月, 当时 B 公司董事长谭某经朋友介绍认识了自称是境外甲金融投资公司(以下简称“甲公司”)总经理的廖某。双方约定, 由 B 公司向甲公司投入 1 000 万元用于投资, 期限 1 年, 收益率 20%。考虑到这项投资能给本公司带来巨额回报, 为避免错失良机, 谭某指令财会部先将 1 000 万元资金汇往甲公司, 之后再向董事会补办报批手续、补签投资协议。财会部汇出资金后向对方核实是否收到汇款时却始终找不到廖某。后经查实, 甲公司纯系子虚乌有。

(2) C 公司对外担保管理松弛。2004 年 3 月, C 公司为乙公司提供 100 万元贷款担保, 公司风险管理部李某根据总经理指示办理此事。由于李某对担保业务不熟悉, C 公司也没有相应的管理制度, 因此, 李某仅凭感觉认为乙公司董事长是本公司总经理的亲属, 不会出问题, 于是办理了担保手续。此后, 乙公司破产, C 公司承担连带责任。

(3) D 公司工程项目管理混乱。2003 年 5 月, D 公司开工建设职工活动中心, 2004 年 6 月份完工。工程原定总投资 3 500 万元, 决算金额为 3 950 万元。据查, 该工程由 D 公司工会提出申请, 由工会有关人员进行可行性研究, 经 D 公司董事会审批同意并授权由工会主席张某具体负责工程项目的实施和对工程价款支付的审批。随后, 张某私自决定将工程交由某个体施工队承建。在工程即将完工时, 施工队负责人向张某提出, 职工活动中心应有配套健身设施, 建议增建保龄球馆。张某认为这一建议可取, 指示工会有关人员提出工程项目变更申请, 经其签字批准后实施。在工程完工后, 由工会有关人员办理了竣工验收手续, 由财务部门将交付使用资产登记入账。职工活动中心交付使用后, 发现包括保龄球道在内的多项设施存在严重质量问题。

(4) E 公司重大设备采购控制不严。2004 年 5 月, E 公司决定从国外引进两台具有世界领先水平的生产设备。经某客户推荐和联系, E 公司指派一副总经理带队赴国外丙公司实地考察。考察期间, 考察团仅观看了所要采购设备的图片和影视资料, 未进行实地考察和技术测试。双方代表经过谈判, 并经各自公司授权批准, 签订了采购合同。6 月 15 日, E 公司按照合同约定一次性支付了设备款。8 月初, 两台设备运抵 E 公司, 并在启封、安装后立即投入生产。但在生产过程中。这两台设备多次出现故障。后经专家鉴定, 这两台设备系国外淘汰多年的旧机器, 丙公司仅仅更换了一些零部件、重新喷涂了油漆就将其出售给了 E 公司, 其实际价值不及售价的十分之一。

该事务所在工作结束后, 向 A 公司管理层通报了内部控制制度评价情况。针对所属全资子公司在内部控制方面存在的问题, A 公司召开由集团公司领导、各部门负责人和各子公司负责人参加的专门会议进行研究。在讨论过程中, 有关人员发言要点如下:

A 公司董事长王某: 这几个公司内部控制薄弱给企业和

国家财产造成重大损失, 教训极其深刻, 值得反思。集团公司和各子公司要切实建立健全内部控制制度, 不要怕程序复杂, 也不要怕审批繁琐, 只要能搞好内部控制, 花多大代价都值得。

A 公司总会计师赵某: 第一, 要强化内部审计, 在集团公司财会部增设审计处, 专门负责对会计和内部控制制度执行情况的监督。审计处接受财会部领导, 但重大问题可以直接向我汇报。第二, 严格审批权限, 各子公司均实行“一支笔”审批, 所有财务收支, 无论是工程支出还是日常零星开支, 都由各子公司董事长审批。

A 公司财会部经理孙某: 第一, 建议加强对工程项目的预算管理, 实行刚性预算, 超预算的工程支出一律不予批准; 第二, 落实固定资产采购责任制, 建议由各子公司技术部全权负责办理采购事宜, 并建立严格的责任追究机制。

【要求】

1. 从内部控制角度, 分析、判断并指出 B 公司、C 公司、D 公司、E 公司内部控制中存在哪些薄弱环节?

2. 从内部控制角度, 分析、判断 A 公司董事长王某、总会计师赵某、财会部经理孙某在会议发言中的观点有哪些不当之处? 简要说明理由。

【答案解析】

1. (1) B 公司内部控制中存在下列薄弱环节: ①投资决策控制存在缺陷, 未履行集体审议联签等决策审批程序。②未对投资项目进行分析论证。③资产投出环节的控制存在缺陷, 财会部在明知没有签订投资合同的情况下仍支付对外投资资金, 把关不严。

(2) C 公司内部控制中存在下列薄弱环节: ①控制环境存在薄弱环节, 由不熟悉担保业务的李某负责办理担保业务, 不符合控制环境中有关员工胜任能力的要求。②岗位分工控制存在缺陷, 由李某一人办理担保业务的全过程不符合岗位分工和不相容职务相互分离的要求。③担保决策控制存在缺陷, 没有制定担保政策和授权批准制度。④未对乙公司的资产质量、财务状况、经营情况等进行必要的评估。

(3) D 公司内部控制中存在下列薄弱环节: ①工程项目的可行性研究存在缺陷, 不应仅由工会有关人员进行可行性研究。②公司董事会授权工会主席张某全权负责工程项目实施和工程价款支付的审批, 属于授权批准不当。③工会主席张某私自决定施工单位, 表明该公司授权批准程序存在缺陷。④工程变更追加预算应经过董事会等决策机构的批准, 不能仅由工会主席张某一人签字批准。⑤竣工验收控制不严, 不应仅由工会人员进行竣工验收。

(4) E 公司内部控制中存在下列薄弱环节:

采购环节的控制存在缺陷, 未对采购设备进行实地考察和技术测试。

固定资产验收控制存在缺陷, 未组织独立的验收部门或指定专人对所购设备进行验收。

2. (1) A 公司董事长王某认为只要能搞好内部控制, 花多大代价都值得的观点不当。

理由: 建立、实施内部控制制度应考虑成本效益原则。

(2) A 公司总会计师赵某提出的在财会部增设审计处, 并由财会部具体领导的建议不当。

理由: 内部审计应具有相对独立性。

(3) A 公司总会计师赵某提出上收审批权限, 由各子公司董事长一人审批所有财务开支的建议不当。

理由:不符合授权批准控制的要求。

(4)A公司财会部经理孙某提出的对超预算的支出一律不予批准的意见不当。

理由:特殊情况下,根据业务工作需要,履行审批手续后,可以调整工程项目预算。

(5)A公司财会部经理孙某提出的由各子公司技术部全权办理固定资产采购业务的意见不当。

理由:违背了不相容职务相互分离的要求。

案例分析题三

某股份有限公司是一家生产彩电和空调等家用电器的企业。公司1999年12月31日的股东权益总额为20亿元,负债总额为20亿元,资产总额为40亿元。2001年至2004年,公司每年1月1日新增长期银行借款10亿元,年利率为5%,期限为10年,每年年末支付当年利息。

2001年至2004年,公司实现的销售收入、净利润和息前税后利润,以及每年年末的股东权益、长期借款和资产总额如下(单位:万元):

项目	2001年	2002年	2003年	2004年
销售收入	100 000	200 000	350 000	500 000
净利润	2 000	6 000	12 000	16 000
息前税后利润	12 050	19 400	28 750	36 100
股东权益	202 000	208 000	220 000	236 000
长期借款	300 000	400 000	500 000	600 000
资产总额	502 000	608 000	720 000	836 000

假定:

(1)公司适用的所得税税率为33%;公司股东权益的资金成本为8%。

(2)公司负债除长期银行借款外,其他均忽略不计;公司长期借款利息(利率均为5%)自2001年起计入当期损益。

【要求】

1. 计算填写答题纸下面表格中2004年的资产负债率、总资产周转率、净资产收益率和销售增长率,并简要分析公司的偿债能力、营运能力、盈利能力和发展能力。

2. 计算填写答题纸下面表格中2004年的投资资本收益率、加权平均资金成本和经济利润指标(假定投资资本总额按年末数计算)。

3. 分析评价公司以会计利润最大化为核心的财务战略目标和以经济利润最大化为核心的财务战略目标的实现情况。

【答案解析】

1. (1)计算相关财务指标:

项目	2001年	2002年	2003年	2004年
资产负债率(%)	5.976	65.79	69.44	71.77
总资产周转率(次)	0.22	0.36	0.53	0.64
净资产收益率(%)	1.00	2.93	5.61	7.02
销售增长率(%)	—	100	75	42.86

(2)简要财务分析:

从资产负债率来看,公司负债水平逐年提高,且大大高于行业平均水平,表明公司财务风险较大,偿债能力较差。

从总资产周转率来看,公司总资产周转速度尽管逐年提高,但仍然低于行业平均水平,表明公司营运能力不强。

从净资产收益率来看,公司盈利能力逐年提高,但仍未达

到行业平均水平,表明公司盈利能力不强。

从销售增长率来看,公司销售增长速度逐年降低,但仍然高于行业平均水平,表明公司发展能力较强。

2. 填列相关指标:

项目	2001年	2002年	2003年	2004年
投资资本收益率(%)	2.40	3.19	3.99	4.32
加权平均资金成本(%)	6.21	6.03	5.92	5.85或4.66
经济利润(万元)	-19 126.20	-1 726 720	-1 389 600	-12 790.80 或-2 842.40

3. 公司实现的会计利润和净资产收益率均稳步增长,公司盈利能力逐年增强,说明公司初步实现了会计利润最大化的财务战略目标。

公司历年的经济利润均为负数,虽然亏损额逐年降低,但金额仍然较大。说明公司价值不增反降,没有实现经济利润最大化目标。

案例分析题四

A股份有限公司(以下简称“A公司”)是从事化工产品生产经营的大型上市企业。

2004年9月,为了取得原材料供应的主动权,A公司董事会决定收购其主要原材料供应商B股份有限公司(以下简称“B公司”)的全部股权,并聘请某证券公司作为并购顾问。

有关资料如下:

1. 并购及融资预案。

(1)并购计划。B公司全部股份1亿股均为流通股。A公司预计在2005年一季度以平均每股12元的价格收购B公司全部股份,另支付律师费、顾问费等并购费用0.2亿元,B公司被并购后将成为A公司的全资子公司。A公司预计2005年需要再投资7.8亿元对其设备进行改造,2007年年底完成。

(2)融资计划。A公司并购及并购后所需投资总额为20亿元,有甲、乙、丙三个融资方案。

甲方案:向银行借入20亿元贷款,年利率5%,贷款期限为1年,贷款期满后可根据情况申请贷款展期。

乙方案:按照每股5元的价格配发普通股4亿股,筹集20亿元。

丙方案:按照面值发行3年期可转换公司债券20亿元(共200万张,每张面值1000元),票面利率为2.5%,每年年末付息。预计在2008年年初按照每张债券转换为200股的比例全部转换为A公司的普通股。

2. 其他相关资料。

(1)B公司在2002年、2003年和2004年的净利润分别为1.4亿元、1.6亿元和0.6亿元。其中2003年净利润中包括处置闲置设备的净收益0.6亿元。B公司所在行业比较合理的市盈率指标为11。经评估确认,A公司并购B公司后的公司总价值将达55亿元。并购B公司前,A公司价值为40亿元,发行在外的普通股股数为6亿股。

(2)A公司并购B公司后各年相关财务指标预测值如下:

相关财务指标	改造完成前(2005~2007年)			改造完成后(2008年及以后)		
	甲方案	乙方案	丙方案	甲方案	乙方案	丙方案
净利润(亿元)	2.88	3.6	3.12	5.28	6	6
资产负债率(%)	62.50	37.50	62.50	62.50	37.50	37.50
利息倍数	5	8	6	8	10	10

注:资产负债率指标为年末数。

(3)贷款银行要求A公司并购B公司后,A公司必须满足资产负债率 $\leq 65\%$ 、利息倍数 ≥ 5.5 的条件。

(4)在A公司特别股东大会上,绝大多数股东支持并购B公司,但要求管理层从财务分析角度对并购的合理性进行论证,确保并购后A公司每股收益不低于0.45元。

【要求】

1. 根据B公司近三年盈利的算术平均数,运用市盈率法计算B公司的价值。

2. 计算A公司并购B公司的并购净收益,并从财务角度分析该项并购的可行性。

3. 计算A公司并购B公司后的下列每股收益指标:

(1)甲、乙、丙三个融资方案在改造完成前(2005~2007年)各年的每股收益(元)。

(2)甲、乙、丙三个融资方案在改造完成后(2008年及以后)的每股收益(元)。

4. 分析甲、乙、丙三个融资方案对贷款银行和股东条件的满足程度,并指明贷款银行和股东均可接受的融资方案。

【答案解析】

1. 近三年平均净利润为: $[1.4+(1.6-0.6)+0.6]\div 3=1$ (亿元)。运用市盈率法计算的B公司的价值为: $1\times 11=11$ (亿元)。

2. A公司并购B公司的并购净收益 $=55-(40+11)-(12-11)-0.2=2.8$ (亿元)。

因此,A公司应进行此次并购。

3. (1)改造完成前各年(2005~2007年)的每股收益:

甲方案: $2.88\div 6=0.48$ (元)。

乙方案: $3.60\div (6+4)=0.36$ (元)。

丙方案: $3.12\div 6=0.52$ (元)。

(2)改造完成后各年(2008年及以后)的每股收益:

甲方案: $5.28\div 6=0.88$ (元)。

乙方案: $6\div (6+4)=0.6$ (元)。

丙方案: $6\div (6+4)=0.6$ (元)。

4. 甲方案能满足股东要求,但不能满足银行要求;乙方案能满足银行要求,但不能满足股东要求;丙方案能同时满足银行和股东的要求,故可接受丙方案。

案例分析题五

某行政单位及其所属单位尚未实行国库集中支付和政府采购制度。2005年4月,审计机关对该部门及其所属单位2004年度预算执行情况进行审计,在审计过程中,发现下列情况或事项:

(1)该部门基于所属单位较多,为方便年终结算,在制定的内部财务管理制度中,将所属单位预算拨款的截止日和年终决算的结账日规定为每年12月25日。

(2)财政拨款该部门某所属单位专项科研经费500万元,该部门在转拨时调剂200万元用于弥补本级专项经费不足。

(3)该部门在行政执法过程中没收一批物资,已委托某拍卖行拍卖,取得拍卖收入200万元。该部门将其确认为预算外资金收入。

(4)该部门当年将其所属非独立核算的培训中心设立登记为独立核算的国有事业法人单位。鉴于培训中心改制后,财政不再安排日常经费,该部门为了扶持培训中心的起步发展,报经财政部门批准,向培训中心无偿划拨一座办公楼,办公楼账面原价为600万元,该部门按此金额转销了固定资产和固

定基金;向培训中心有偿转让三部小汽车,作价80万元,账面原价为100万元,该部门将其差额20万元确认为支出。

(5)年终结账时,为了全面反映当年预算收支情况,该部门将当年收到财政预拨的下年度经费800万元转入结余。

【要求】

1. 分析、判断事项(1)中,该部门对所属单位预算拨款的截止日和年终决算的结账日的规定是否正确?并简要说明理由。

2. 分析、判断事项(2)至(5)中,该部门对各事项的做法或会计处理是否正确?如不正确,请简述正确的会计处理。

【答案解析】

1. 事项(1)中:

(1)该部门对所属单位预算拨款的截止日的规定正确。

理由:根据《行政单位会计制度》的规定,主管会计单位对所属各单位的预算拨款和预算外资金拨款截至12月25日,逾期一般不再下拨。

(2)该部门对所属单位年终决算的结账日的规定不正确。

理由:根据《会计法》的规定,会计年度为每年的1月1日至12月31日。

2. 事项(2)中:该部门的做法不正确。

正确的做法:该部门应将所属单位专项科研经费全额(及时)拨付给所属单位。

事项(3)中:该部门的会计处理不正确。

正确的会计处理:罚没收入应确认为应缴预算款。

事项(4)中:该部门对无偿划出办公楼的会计处理正确;该部门对有偿转让小汽车的会计处理不正确。

正确的会计处理:将有偿转让小汽车取得的价款80万元确认为其他收入;同时,按照所转让小汽车的账面原价100万元转销固定资产和固定基金。

事项(5)中:该部门的会计处理不正确。

正确的会计处理:收到的预拨下年度经费作为拨入经费,不予结转。

案例分析题六

淮海化工厂系国有工业企业,经批准从2004年1月1日开始执行《企业会计制度》。

为了保证新制度的贯彻实施,该厂根据《企业会计制度》制定了《淮海化工厂会计核算办法》,并组织业务培训。在培训班上,总会计师就执行新制度、办法的内容等作了系统讲解。部分会计人员感到对会计政策变更的条件、会计估计变更的原因以及相应的会计处理方法不理解,向总会计师请教。总会计师根据《企业会计制度》的有关规定,作了解答;同时结合本企业实际,系统地归纳了执行新制度、办法的主要变化情况。

1. 2004年执行的新制度、办法与该厂原做法相比,主要有以下几个方面的变化:

(1)计提坏账准备的范围由应收账款扩大至应收账款和其他应收款。

(2)要求对存货、短期投资、长期投资、固定资产、在建工程、无形资产等资产的账面价值定期进行检查;如发生减值,应计提减值准备。

(3)将存货的日常核算由实际成本法改为计划成本法,期末编制会计报表时再将计划成本调整为实际成本。

(4)待处理财产损益的余额在资产负债表以资产列示,改为:在期末编制会计报表前查明原因,报厂长办公会议批准后处理完毕;未获批准的,应在对外提供财务会计报告时先行处

理;其后批准处理的金额与已处理的金额不一致的,调整会计报表相关项目的年初数。

(5)将收入的确认标准由按照发出商品、同时收讫价款或者取得索取价款的凭据确认收入,改为在同时满足以下四个条件时才能确认收入:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③与交易相关的经济利益能够流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。

(6)将所得税的会计处理方法由应付税款法改为债务法。

2. 2005年1月,该厂对一年来执行新制度、办法的情况进行了总结,结合企业实际情况,决定从2005年1月1日起对坏账准备和固定资产的会计处理方法作以下调整:

(1)坏账准备的计提比例由全部应收款项余额的3%~5%改为:1年以内账龄的,计提比例为5%;1~2年账龄的,计提比例为10%;2~3年账龄的,计提比例为50%;3年以上账龄的,计提比例为100%。

(2)将某条生产线的折旧方法由直线法改为年数总和法。

【要求】

1. 假定你作为淮海化工厂总会计师,如何解释:①会计政策变更的条件及其具体会计处理方法;②会计估计变更的原因及其具体会计处理方法?

2. 请分别指出淮海化工厂2004年和2005年所作会计处理方法变更中,哪些属于会计政策变更,哪些属于会计估计变更。

【答案解析】

1. (1)会计政策变更的条件为:①法律或国家统一的会计制度等行政法规、规章要求变更。②会计政策变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。会计政策变更的具体会计处理方法有两种,即追溯调整法和未来适用法。

(2)会计估计变更的原因有:①赖以进行估计的基础发生变化。②取得了新信息,积累了新经验。

会计估计变更的会计处理方法是未来适用法。

2. 2004年淮海化工厂的会计处理方法的调整中,属于会计政策变更的事项有(1)、(2)、(4)、(5)和(6),属于会计估计变更的事项有(3)。

2005年淮海化工厂的会计处理方法的调整中,属于会计估计变更的事项有(1)和(2)。

案例分析题七

甲公司系2001年12月在深圳证券交易所挂牌的上市公司,主要从事彩色电视机的生产和销售。

XYZ会计师事务所接受委托对该公司2004年度财务会计报告进行审计。在审计过程中,该事务所对以下交易或事项及其处理提出了异议:

(1)甲公司对应收账款采用账龄分析法计提坏账准备。为应对以后年度经营不佳可能产生的不利影响,在编制2004年度财务会计报告时,该公司决定对2004年不同账龄的应收账款坏账准备的计提比例作出如下调整:2~3年账龄的,计提比例提高至50%;3年以上账龄的,计提比例提高至100%;其他账龄的应收账款的坏账准备计提比例不变。

2004年以前,该公司根据历年应收账款实际发生坏账损失和客户信用等级变动情况确定的坏账准备计提比例为:1

年以内账龄的,计提比例5%;1~2年账龄的,计提比例10%;2~3年账龄的,计提比例30%;3年以上账龄的,计提比例50%。

该公司多年来生产的彩色电视机主要销售给固定客户。2004年,该公司的这些客户及其财务状况和信用等级没有发生明显变化,且整个彩电市场行情平稳。

(2)甲公司按单项存货计提存货跌价准备。2004年12月31日,该公司库存产成品中包括400台M型号和200台N型号的液晶彩色电视机。

M型号液晶彩色电视机是根据甲公司2004年11月与乙公司签订的销售合同生产的,合同价格为每台1.8万元;甲公司生产M型号液晶彩色电视机的单位成本为1.5万元。销售每台M型号液晶彩色电视机预计发生的相关税费为0.1万元。N型号液晶彩色电视机是甲公司根据市场供求状况组织生产的,没有签订销售合同,单位成本为1.5万元,市场价格预计为每台1.4万元,销售每台N型号液晶彩色电视机预计发生的相关税费为0.1万元。

甲公司认为,M型号液晶彩色电视机的合同价格不能代表其市场价格,应当采用N型号液晶彩色电视机的市场价格作为计算M型号液晶彩色电视机可变现净值的依据。为此,甲公司对M型号液晶彩色电视机确认了80万元的跌价损失并从当期应纳税所得额中扣除,按520万元列示在资产负债表的存货项目中;对N型号液晶彩色电视机确认了40万元的跌价损失并从当期应纳税所得额中扣除,按260万元列示在资产负债表的存货项目中。此前,甲公司未对M型号和N型号液晶彩色电视机计提存货跌价准备。

(3)甲公司一条R型号平面直角彩色电视机生产线在2004年12月31日发生了永久性损害,不再具有使用价值和转让价值,该公司按其账面价值100万元全额计提了固定资产减值准备。至该公司2004年财务会计报告批准报出日,该固定资产永久性损害未经税务部门确认。

甲公司认为,固定资产发生永久性损害这一事实在会计期末已经存在,因此,按其账面价值全额确认了固定资产减值损失,并从当期应纳税所得额中扣除。

【要求】

1. 分析、判断事项(1)中,甲公司2004年提高2~3年账龄和3年以上账龄的应收账款坏账准备计提比例的做法是否正确,并简要说明理由。

2. 分析、判断事项(2)中,甲公司对M型号液晶彩色电视机计提存货跌价准备、从当期应纳税所得额中扣除确认的存货跌价损失的会计处理是否正确,并简要说明理由。

3. 分析、判断事项(2)中,甲公司对N型号液晶彩色电视机计提存货跌价准备、从当期应纳税所得额中扣除确认的存货跌价损失的会计处理是否正确,并简要说明理由。

4. 分析、计算事项(2)中,M型号和N型号液晶彩色电视机列示在资产负债表存货项目中的正确金额。

5. 分析、判断事项(3)中,甲公司确认固定资产永久性损害、从当期应纳税所得额中扣除确认的固定资产永久性损害的会计处理是否正确,并简要说明理由。

【答案解析】

1. 甲公司提高2~3年账龄和3年以上账龄的应收账款坏账准备计提比例的做法不正确。

理由:甲公司的客户及这些客户的财务状况、信用等级没有发生明显变化。

2. (1) 甲公司对 M 型号液晶彩色电视机计提存货跌价准备的会计处理不正确。

理由: M 型号液晶彩色电视机可变现净值高于成本, 没有发生减值。

(2) 甲公司将确认的 M 型号液晶彩色电视机存货跌价损失从当期应纳税所得额中扣除的会计处理不正确。

理由: 存货跌价损失只有在实际发生时, 才允许从当期应纳税所得额中扣除。

3. (1) 甲公司对 N 型号液晶彩色电视机计提存货跌价准备的会计处理正确。

理由: N 型号液晶彩色电视机可变现净值低于成本的金额为 40 万元。

(2) 甲公司将确认的 N 型号液晶彩色电视机存货跌价损失从当期应纳税所得额中扣除的会计处理不正确。

理由: 存货跌价损失只有在实际发生时, 才允许从当期应纳税所得额中扣除。

4. (1) M 型号液晶彩色电视机列示在资产负债表存货项目中的金额是 600 万元。

(2) N 型号液晶彩色电视机列示在资产负债表存货项目中的金额是 260 万元。

5. (1) 甲公司确认固定资产永久性损害的会计处理正确。

理由: 固定资产发生永久性损害, 不再具有使用价值和转让价值。

(2) 甲公司从当期应纳税所得额中扣除确认的固定资产永久性损害的会计处理不正确。

理由: 只有经税务部门确认后, 固定资产永久性损害才允许从当期应纳税所得额中扣除。

案例分析题八

甲股份有限公司为上市公司(以下简称“甲公司”), 某会计师事务所接受委托对其 2004 年度的财务会计报告进行审计。该注册会计师在审计过程中, 发现以下情况:

(1) 2004 年 8 月 1 日, 甲公司的内部审计部门发现本公司于 2003 年 12 月将某项专利技术研发过程中发生的开发费用 480 万元确认为无形资产, 且采用直线法在两年内对其进行摊销。内部审计部门认为, 此项开发费用不应确认为无形资产核算, 建议公司财务部门进行调整。

2004 年 8 月 31 日, 甲公司财务部门认同内部审计部门的意见, 将该无形资产未摊销余额全部转销, 计入当期损益。

(2) 2004 年 10 月 1 日, 甲公司与母公司签订协议, 委托母公司经营一幢房产, 期限为两年; 该房产的账面价值为 6000 万元。根据委托协议, 该公司按母公司经营该委托资产所取得净收益的 10% 获取固定收益, 不支付托管费或承担净损失。2004 年度, 母公司经营该委托资产实现净收益 500 万元。假定 2004 年 1 年期银行存款利率为 1.8%, 市场上该类资产的报酬率水平约为 6%。

2004 年度, 甲公司就该委托业务确认了其他业务收入 50 万元。

(3) 2004 年 10 月 9 日, 甲公司与 A 公司签订《股权及应收债权转让协议》。根据该协议, 甲公司将持有 B 公司的股权及应收债权分别以 8000 万元和 300 万元的价格转让给 A 公司。甲公司所转让股权的账面价值为 9000 万元, 占 B 公司有表决权股份的 60%; 所转让应收债权的账面价值为 570 万元。甲公司和 A 公司之间不存在关联方关系。

按有关法规要求, 该股权转让价格须报经国家有关部门审定。2004 年 10 月, 甲公司和 A 公司的临时股东大会均表决通过了该股权及债权转让协议, 且甲公司将股权转让价格按程序上报给了国家有关部门。至 2004 年度财务会计报告批准报出日, 甲公司该股权转让价格尚未得到国家有关部门审定, 应收债权转让手续也未办理完毕, 但已从 A 公司收到相当于该股权及应收债权转让对价总额 80% 的价款。

甲公司于 2004 年 12 月 31 日转销了有关长期股权投资和应收债权, 分别确认了股权转让损失 1000 万元和应收债权转让损失 270 万元。

(4) 2004 年 11 月 1 日, 甲公司将其生产的一批设备销售给境外全资子公司 C 公司, 销售价格为 600 万欧元, 实际成本为人民币 5000 万元; 当日市场汇率为 1 欧元=人民币 10.55 元。该批设备的销售符合收入确认条件。至 2004 年 12 月 31 日, 货款尚未收到。甲公司的外币业务采用业务发生时市场汇率折算。2004 年 12 月 31 日市场汇率为 1 欧元=人民币 11.26 元。

对该批设备销售, 甲公司确认销售收入人民币 6330 万元; 考虑到货款尚未收到, 甲公司仍以人民币 6330 万元在期末资产负债表上反映应收 C 公司债权(假定不对应收 C 公司债权计提坏账准备)。

(5) 2004 年 12 月 3 日, D 银行向当地人民法院提起诉讼, 要求甲公司承担 E 公司借款本金和利息的连带还款责任。

该事项起因于 2003 年 11 月 13 日 E 公司从 D 银行借入一年期款项 9000 万元, 年利率为 3%。根据甲公司、D 银行和 E 公司之间签订的债务担保协议, 如 E 公司到期未能履行偿债义务, 甲公司应代为归还 E 公司未偿还的借款本金和利息; 为保全资产, 甲公司同时要求 E 公司以其拥有的一项土地使用权进行反担保。2004 年 11 月, E 公司因发生严重财务困难, 无法履行到期还款义务。同时, 鉴于作为反担保物的土地使用权已有较大升值, E 公司有意与甲公司重新协商反担保条款。因协商尚未完成, 甲公司决定暂不履行连带还款责任; 法院尚未对该起诉讼作出判决。

对该诉讼事项, 甲公司只在 2004 年度会计报表附注中作了披露。

(6) 2004 年 12 月 3 日, 甲公司召开临时董事会会议, 就下列事项作出决议: ①将 2004 年产品保修费用的计提比例由年销售收入的 3% 提高到年销售收入的 6%, 并就此变更采用未来适用法进行会计处理; ②不将全资子公司 F 公司纳入 2004 年度甲公司合并会计报表的范围。

甲公司产品质量稳定, 以往计提的产品保修费用与实际发生额基本吻合, 董事会决议提高该保修费用的计提比例, 主要是预防以后年度公司遭遇不利经营因素影响出现利润下滑的情况。董事会决议不将全资子公司 F 公司纳入甲公司合并会计报表的范围, 主要是考虑到 F 公司不符合集团公司整体发展战略布局, 决定对外转让, 且甲公司与有意购买 F 公司的某企业草签了一份股权转让协议。

2004 年 12 月 31 日, 甲公司根据该董事会决议作了相应会计处理。

【要求】

1. 分析、判断事项(1)中, 甲公司已将已确认为无形资产的开发费用余额全部计入 2004 年当期损益是否正确, 并说明理由。如不正确, 请说明应如何对不正确的会计处理作出调整。

2. 分析、判断事项(2)中,甲公司对资产委托业务于2004年度确认的其他业务收入是否正确,并说明理由。如不正确,请说明正确的会计处理。

3. 分析、判断事项(3)中,甲公司在2004年确认与A公司之间股权及应收债权转让交易形成的转让损失是否正确,并说明理由。如不正确,请说明正确的会计处理(应指明甲公司2004年末对B公司长期股权投资应采用成本法还是权益法核算,是否应将B公司纳入2004年合并会计报表的范围)。

4. 分析、判断事项(4)中,甲公司对销售设备确认的收入金额,以及在2004年末资产负债表上反映应收C公司的债权金额是否正确,并说明理由。如不正确,请说明正确的会计处理。

5. 分析、判断事项(5)中,甲公司对该起诉讼只在2004年度会计报表附注中作出披露是否正确,并说明理由。如不正确,请说明正确的会计处理。

6. 分析、判断事项(6)中,甲公司根据该董事会决议进行相应会计处理是否正确,并说明理由。如不正确,请说明正确的会计处理。

【答案解析】

1. 甲公司将已确认为无形资产的开发费用余额全部计入2004年当期损益不正确。

理由:开发费用应于发生时计入当期损益。

调整方法:甲公司应当调减2004年期初留存收益460万元,同时调整其他相关项目。

2. 甲公司对资产委托业务于2004年度确认的其他业务收入不正确。

理由:甲公司应将不超过委托经营资产账面价值与1年期银行存款利率110%的乘积确认为其他业务收入。

正确的会计处理:甲公司应当于2004年度确认其他业务收入29.7万元。

3. (1)甲公司在2004年确认与A公司之间股权转让交易形成的损失不正确。

理由:甲公司该股权转让价格尚未得到国家有关部门审定。

(2)甲公司在2004年确认与A公司之间应收债权转让交易形成的损失不正确。

理由:甲公司该应收债权转让手续尚未办理完毕。

正确的会计处理:

(1)不确认转让损失;

(2)将从A公司收到的部分价款确认为负债;

(3)对B公司的长期股权投资采用权益法核算,将B公司纳入2004年合并会计报表的范围。

4. (1)甲公司对销售设备确认的收入金额不正确。

理由:甲公司应将销售价格不超过商品账面价值120%的部分确认为收入。

正确的会计处理:甲公司应确认收入人民币6000万元。

(2)甲公司在2004年末资产负债表上反映应收C公司债权金额不正确。

理由:外币账户的外币余额应按期末市场汇率折算为记账本位币。

正确的会计处理:甲公司应在2004年末资产负债表上反映应收C公司债权金额为人民币6756万元。

5. 甲公司对该起诉讼只在2004年度会计报表附注中作出披露不正确。

理由:甲公司承担的连带还款责任已形成现时义务,该义务的履行很可能导致经济利益流出甲公司且流出的金额能够可靠计量,甲公司应将其确认为预计负债。

正确的会计处理:甲公司应在2004年度资产负债表中确认预计负债9270万元并作相应披露。

6. (1)甲公司提高产品保修费用的计提比例不正确。

理由:甲公司产品质量稳定,以往计提的产品保修费用与实际发生额基本吻合。

正确的会计处理:甲公司继续采用以往的产品保修费用的计提比例。

(2)甲公司不将全资子公司F公司纳入2004年度合并会计报表范围不正确。

理由:F公司股权转让手续尚未正式办理。

正确的会计处理:甲公司应将F公司纳入2004年度合并会计报表的范围。

案例分析题九

甲事业单位为财政全额拨款的事业单位(以下简称“甲单位”),自2004年起,实行国库集中支付和政府采购制度。

经财政部门核准,甲单位的工资支出、10万元以上的物品和服务采购支出实行财政直接支付方式,10万元以下的物品和服务采购支出以及日常零星支出实行财政授权支付方式。

2004年,财政部门批准的甲单位年度预算为2000万元。1~11月份,甲单位累计预算支出数为1800万元,其中,1500万元已由财政直接支付,300万元已由财政授权支付;12月份经财政部门核定的用款计划数为200万元,其中,财政直接支付的用款计划数为150万元,财政授权支付的用款计划数为50万元。

甲单位12月份对有关国库集中支付和政府采购事项的会计处理或做法如下(假定甲单位无纳税和其他事项):

(1)2日,甲单位收到代理银行转来的“财政授权支付额度到账通知书”,通知书中注明的本月授权额度为50万元。甲单位将授权额度50万元计入银行存款,同时确认财政补助收入50万元。

(2)4日,甲单位收到财政国库支付执行机构委托代理银行转来的“财政直接支付入账通知书”和“工资发放明细表”,通知书和明细表中注明的工资支出金额为80万元,代理银行已将80万元划入甲单位职工个人账户。甲单位将80万元的工资支出确认为事业支出,同时,减少银行存款80万元。

(3)6日,甲单位按规定的政府采购程序与A供货商签订一份购货合同,购买一台设备,合同金额为55万元。合同约定,所购设备由A供货商于5天内交付,设备价款在交付验货后由甲单位向财政申请直接支付。甲单位对此事项未作会计处理。

(4)9日,甲单位收到所购设备和购货发票,购货发票上注明的金额为55万元。甲单位在验货后,于当日向财政国库支付执行机构提交了“财政直接支付申请书”,向财政申请支付A供货商货款,但当日尚未收到“财政直接支付入账通知书”。甲单位按发票上注明的金额55万元,在确认固定资产的同时,确认应付账款55万元。

(5)11日,甲单位收到代理银行转来的用于支付A供货商货款的“财政直接支付入账通知书”,通知书中注明的金额为55万元。甲单位将55万元确认为事业支出,并增加财政补助收入55万元。对已确认的应付账款55万元未进行冲转。

(6)14日,甲单位从零余额账户提取现金5万元。甲单位对此事项进行会计处理时,增加现金5万元,减少银行存款5万元。

(7)15日,甲单位报销差旅费4.8万元,并用现金购买一批随买随用的办公用品1000元。甲单位将上述支出4.9万元计入了事业支出。

(8)20日,甲单位按规定的政府采购程序与B供货商签订一份购货合同,购买10台办公用计算机,合同金额为9万元。合同约定,所购计算机由B供货商于本月22日交付,货款由甲单位在验货后向代理银行开具支付令。甲单位对此事项未作会计处理。

(9)22日,甲单位收到所购计算机,但购货发票尚未收到。甲单位验货后,向代理银行开具了支付令,通知代理银行支付B供货商货款。甲单位因购货发票未到,未作会计处理。

(10)24日,甲单位收到B供货商转来的购货发票,发票中注明的金额为9万元。甲单位确认固定资产9万元,同时,减少零余额账户用款额度9万元。

(11)31日,甲单位计算的2004年度预算结余资金为56万元,其中,财政直接支付年终结余资金为15万元,财政授权支付年终结余资金为41万元。甲单位未对年终预算结余资金进行账务处理,只是将其在“备查簿”中进行了登记。

【要求】

1. 分析、判断事项(1)~(10)中,甲单位对各事项的会计处理或做法是否正确?如不正确,说明正确的会计处理。

2. 分析、判断事项(11)中,甲单位对年终预算结余资金的计算及做法是否正确?如不正确,请计算正确的年终预算结余资金,并说明正确的会计处理。

【答案解析】

1. 事项(1)中:甲单位的会计处理不正确。正确的会计处理:将授权额度50万元计入零余额账户用款额度和财政补助

收入。

事项(2)中:甲单位的会计处理不正确。正确的会计处理:将80万元工资支出确认为事业支出和财政补助收入。

事项(3)中:甲单位的做法正确。

事项(4)中:甲单位的会计处理正确。

事项(5)中:甲单位的会计处理不正确。正确的会计处理:还应当减少应付账款55万元,增加固定基金55万元。

事项(6)中:甲单位的会计处理不正确。正确的会计处理:增加现金5万元,减少零余额账户用款额度5万元。

事项(7)中:甲单位的会计处理正确。

事项(8)中:甲单位的做法正确。

事项(9)中:甲单位的做法正确。

事项(10)中:甲单位的会计处理不正确。正确的会计处理:确认事业支出9万元,减少零余额账户用款额度9万元,同时,增加固定资产和固定基金9万元。

2. 参考答案一:

事项(11)中:

(1)甲单位对年终预算结余资金的计算不正确。

正确的计算是:财政直接支付年终结余资金应为15万元。财政授权支付年终结余资金应为36万元。

(2)甲单位对年终预算结余资金的会计处理不正确。

正确的会计处理为:对于财政直接支付年终结余资金,应增加财政应返还额度15万元,确认财政补助收入15万元。对于财政授权支付年终结余资金,应增加财政应返还额度36万元,减少零余额账户用款额度36万元。

正确的会计处理也可这样表述:

对于财政直接支付年终结余资金,应增加财政应返还额度15万元,确认财政补助收入15万元。

对于财政授权支付年终结余资金,应增加财政应返还额度36万元,减少零余额账户用款额度36万元。