

## 2021 高级会计师 5 月模考试卷

## 一、案例分析题

1. 甲公司是一家经营电子产品的国有上市公司。公司目前发行在外的普通股为 10000 万股，每股价格为 10 元。公司现在急需筹集资金 16000 万元，用于投资液晶显示屏项目。关于该投资项目的相关事项公司组织了专项讨论会，各参会人员的发言要点如下：

总经理：我们公司一直以来都是经营电子产品，本次计划投资的液晶显示屏项目属于在公司原有业务领域基础上进入新领域的第一步，对于公司的未来发展至关重要，应当引起足够的重视。

市场部经理：投资液晶显示屏项目要对外部的环境进行分析，衡量进入该领域的风险。调研人员发现，政府对这类项目是持鼓励态度的，对符合条件的企业会给予一些政策支持。但是现有市场中已经存在一些同类企业，不过都还处在起步阶段。

财务部经理：进行融资战略选择要遵循一定的原则，根据公司目前的资本结构，该项目的融资 16000 万元可以采取以下两种融资方案。

方案一：以目前股数 10000 万股为基数，每 10 股配 2 股，配股价格为 8 元/股。

方案二：按照目前市价定向增发股票 1600 万股。

假设不考虑其他因素。

要求：1) 根据总经理的发言要点，判断采用的公司战略类型。

【正确答案】 甲公司采用的是多元化战略中的相关多元化。(0.5 分)

理由：多元化战略是指在现有业务领域基础上增加新的业务领域的经营战略。甲公司投资的液晶显示屏项目属于在公司原有业务领域基础上进入新领域，而且都是电子产品，具有相关性，所以属于相关多元化。(1 分)

要求：2) 根据市场部经理的发言要点，分析调研人员进行了哪些外部环境分析。

【正确答案】 调研人员进行了宏观环境分析和行业环境分析。(1 分)

政府对这类项目是持鼓励态度的，对符合条件的企业会给予一些政策支持。属于宏观环境分析中的政治环境因素分析。(1 分)

现有市场中已经存在一些同类企业，不过都还处在起步阶段。属于行业环境分析中的行业竞争程度分析。(1 分)

要求：3) 根据财务部经理的发言要点，指出融资战略选择的原则有哪些，财务部经理的发言体现了什么原则。假设方案一可行并且所有股东均参与配股，计算配股除权价格及每份股票的配股权价值。

【正确答案】 融资战略选择的原则包括：①融资低成本原则。②融资规模适度原则。③融资结构优化原则。④融资时机最佳原则。⑤融资风险可控原则。(2.5 分)

财务部经理发言中考虑到公司目前的资本结构，体现了融资战略选择中的融资结构优化原则。(1 分)

配股除权价格 =  $(10000 \times 10 + 8 \times 10000 \times 0.2) / (10000 + 10000 \times 0.2) = 9.67$  (元/股) (1 分)

每份股票的配股权价值 =  $(9.67 - 8) / 5 = 0.33$  (元) (1 分)

要求：4) 根据财务部经理的发言要点，指出通常情况下公司进行定向增发的目的有哪些。

**【正确答案】** 通常情况下公司进行定向增发的目的包括：①项目融资。②引入战略投资者以改善公司治理与管理。③整体上市。④股权激励。⑤资产收购。⑥资本结构调整及财务重组。⑦深化国企改革、发展混合所有制的需要。（5分）

2. 甲公司作为一家国有大型公司，主要从事基础设施工程承包业务，包括交通运输及排水供气两个主要业务分公司，涵盖国内、外两个区域市场。近年来，甲公司积极推进全面预算管理，不断强化绩效考核，以促进公司战略目标的实现。相关资料如下：

（1）2017 年度，甲公司董事会计划以净利润的 20% 向投资者分配利润，并新增留存收益 30 亿元。甲公司适用的企业所得税税率为 25%。

（2）2018 年初，甲公司对 2017 年的预算执行情况进行了全面分析，其中 2017 年度营业收入预算执行情况如下表所示：

金额单位：亿元

业务（产品） 类型	国内业务		国外业务		合计	
	预算金 额	实际金 额	预算金 额	实际金 额	预算金 额	实际金 额
交通运输业 务	65	70	90	101	155	171
排水供气业 务	55	52	80	66	135	118
合计	120	122	170	167	290	289

（3）甲公司在预算执行过程中，严格执行销售预算、生产预算、费用预算和其他预算，并将年度预算细分为月度和季度预算，通过分期预算控制，确保年度预算目标的实现；企业对重点预算项目严格管理；对于非重点项目尽量简化审批流程；对于关键性指标的实现情况，按月、按周，甚至进行实时跟踪，并对其发展趋势作出科学合理的预测，提高了事前控制的能力。

（4）2018 年度，甲公司建立关键绩效指标体系，分别制定企业级、部门级以及员工级关键绩效指标，并设立投资回报率、净资产收益率、客户满意度等结果类指标和资本性支出等动因类指标。

假定不考虑其他因素。

要求：1）根据资料（1），利用上加法计算甲公司 2017 年度的目标利润。

**【正确答案】** 净利润 =  $30 / (1 - 20\%) = 37.5$ （亿元）

目标利润 =  $37.5 / (1 - 25\%) = 50$ （亿元）（2分）

要求：2）根据资料（2），采用多维分析法，以区域和产品两个维度相结合的方式，分析指出甲公司 2017 年度营业收入预算执行中存在的主要问题，并说明多维分析法的主要优点。

**【正确答案】** 主要问题：国内、国外的排水供气业务均未完成年度预算目标。（1.5分）

多维分析法的主要优点：分析者可以从多个角度、多个侧面观察相关数据，从而更深入地了解数据中的信息与内涵。（2分）

要求：3）根据资料（3），指出甲公司遵循了哪些预算控制原则，并列举其他预算控制原则。

【正确答案】 遵循的预算控制原则：加强过程控制、突出管理重点。（1.5 分）  
其他的预算控制原则包括：刚性控制与柔性控制相结合、业务控制与财务控制相结合。（1 分）

要求：4） 根据资料（4），判断甲公司建立的关键绩效指标体系是否存在不当之处，并说明理由。

【正确答案】 存在不当之处。（1 分）

理由：客户满意度属于动因类指标。（1 分）

3. 甲公司是一家在上海证券交易所挂牌上市的服装制造公司。为认真贯彻落实财政部等五部委发布的《企业内部控制基本规范》及《企业内部控制配套指引》的要求，甲公司于 2014 年末召开内部控制体系建设专题会议。在专题会议上，公司管理层成员发言要点如下：

董事长：董事会对内部控制的建立健全和有效实施负责，定期召开董事会议，商讨内部控制建设中的重大问题并作出决策。

筹资部经理：为了规范企业的筹资活动，应当对筹资方案进行科学论证，不得依据未经论证的方案开展筹资活动。制定的全部筹资方案应当形成可行性研究报告，全面反映风险评估情况。

市场部经理：我会对客户的信用状况作充分评估，并在确认符合条件后签订销售合同。

生产部经理：由于企业的部分业务要外包给专业的承包商，这些主要与生产部和市场部息息相关，企业进行业务外包决策应当由生产部经理和市场部经理进行决策审批。重大的业务外包方案提交董事会审批。

财务部经理：注册会计师对财务报告内部控制的有效性发表意见，对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，不需要进行披露。不能确定后期事项对内部控制有效性的影响程度的，应当出具否定意见的审计报告。

内部控制评价工作组负责人：内部控制评价部门根据有关资料撰写内部控制评价报告。报经董事会批准后对外披露。

假定不考虑其他因素。

要求：根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引等有关规定的要求，逐项判断公司管理层成员的发言是否存在不当之处；存在不当之处的，请指出并说明理由。

【正确答案】 1. 董事长的发言不存在不当之处。（1.5 分）

2. 筹资部经理的发言存在不当之处。（0.5 分）

不当之处：制定的全部筹资方案应当形成可行性研究报告，全面反映风险评估情况。（1 分）

理由：重大筹资方案应当形成可行性研究报告，全面反映风险评估情况。（1 分）

3. 市场部经理的发言存在不当之处。（0.5 分）

不当之处：市场部经理同时负责客户信用调查和销售合同审批签订不当。（1 分）

理由：客户信用调查和销售合同审批签订属于不相容职责，应当分离。（1 分）

4. 生产部经理的发言存在不当之处。（0.5 分）

不当之处：企业进行业务外包决策应当由生产部经理和市场部经理进行决策审批，存在不当之处。（1 分）

理由：企业应当根据年度生产经营计划和业务外包管理制度，结合确定的业务外包范围，拟定实施方案，按照规定的权限和程序审核批准。总会计师或分管会计

工作的负责人应当参与重大业务外包的决策。(1分)

5. 财务部经理的发言存在不当之处。(0.5分)

不当之处一:注册会计师对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷,不需要进行披露。存在不当之处。(1分)

理由:注册会计师对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷,在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。(1分)

不当之处二:不能确定期后事项对内部控制有效性的影响程度的,应当出具否定意见的审计报告。(1分)

理由: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)

6. 内部控制评价工作组负责人的发言不存在不当之处。(1.5分)

4. 甲公司作为一家境内汽车生产企业,主要生产纯电动汽车。甲公司的纯电动汽车制造技术,一部分从国外引进,一部分由公司内部技术人员自行研究开发。甲公司 2020 年发生的相关事件资料如下:

(1) 甲公司的汽车电池是从国外进口的,2020 年 3 月,电池供应商突然提出加价 20% 的要求,如果公司不同意加价则拒绝发货,并且,不愿意退还公司预交的货款。一旦电池供应不充足,将给公司带来非常严重的后果。为此,甲公司与供应商进行了艰难地谈判磋商,最终供应商同意发货,但是,前提是甲公司要在发货后补交 10% 的货款。

(2) 2020 年 4 月,甲公司将一部分汽车生产业务外包给 A 公司,结果公司内部涉及该业务的人员与 A 公司的人员串通,对于业务涉及的关键技术环节多收费用,从而收取差价,导致公司业务控制系统失控。该事件导致甲公司的制造成本上升,预期收益下降。

(3) 为了保证每一个生产环节的正常运行,防范不必要的风险发生,甲公司内部禁止吸烟,而且设立专门的质检部门,对生产出的零件成品进行检查,减少次品率。甲公司在对外出售纯电动汽车时,为了减少坏账损失,对客户的信用标准设置较高,同时为了让客户尽早提交货款,甲公司也提出了一定的优惠措施。

(4) 乙公司与甲公司存在直接竞争关系,与乙公司相比,甲公司的风险水平较高。2020 年 5 月,甲公司根据相关法律法规的要求和风险管理的需要,优化风险管理组织架构,建立适合公司的风险度量模型,搭建风险管理信息系统,落实风险管理责任,以提供对决策有价值的信息。

假定不考虑其他因素。

要求:1) 根据资料(1)和(2),从企业风险内容分类的角度,指出甲公司面临哪些类别的风险,并分别说明理由。

【正确答案】(1) 市场风险。(0.5分)

理由:配件供应不充足和价格变化带来的风险属于市场风险。(1分)

(2) 运营风险。(0.5分)

理由:甲公司业务人员与 A 公司的人员串通,导致公司业务控制系统失控的风险属于运营风险。(1分)

(3) 财务风险。(0.5 分)

理由：制造成本上升，预期收益下降带来的风险属于财务风险。(1 分)

要求：2) 根据资料(3)，指出在确定风险应对的过程中，甲公司管理层应该考虑哪些事项；指出甲公司采用的风险降低策略的具体类型，说明理由。

**【正确答案】** (1) 在确定风险应对的过程中，甲公司管理层应该考虑：①不同的拟应对方案对风险的可能性和影响程度(可用利润、每股收益等表示)，以及哪个应对方案与甲公司的风险容限相协调；②不同拟应对方案的成本和效益；③实现甲公司目标可能的机会。(1.5 分)

(2) ①风险控制。(0.5 分)

理由：甲公司内部禁止吸烟，而且设立专门的质检部门，对生产出的零件成品进行检查，减少次品率。(1 分)

②风险转换。(0.5 分)

理由：为了减少坏账损失，对客户的信用标准设置较高，同时为了让客户尽早提交货款，甲公司也提出了一定的优惠措施。(1 分)

要求：3) 根据资料(4)，指出甲公司采用的风险分析方法，说明理由。

**【正确答案】** 设定基准。(0.5 分)

理由：将本企业与存在直接竞争关系的乙公司进行比较，来确定风险的重要性水平。(0.5 分)

5. S 公司生产甲、乙两种产品，有关成本资料如下表所示：

甲乙产品的成本资料 单位：元

产品名称	产量(件)	直接材料单位产品成本	直接人工单位产品成本
甲	100	50	40
乙	200	80	30

月初甲产品在产品制造费用(作业成本)为 3600 元，乙产品在产品制造费用(作业成本)为 4600 元；月末在产品数量，甲为 40 件，乙为 60 件，总体完工率均为 50%；按照约当产量法在完工产品和在产品之间分配制造费用(作业成本)，本月发生的制造费用(作业成本)总额为 50000 元，相关的作业有 4 个，有关资料如下表所示：

甲乙产品作业成本相关资料 单位：元

作业名称	成本动因	作业成本(元)	甲耗用作业量	乙耗用作业量
质量检验	检验次数	4000	5	15
订单处理	生产订单份数	4000	30	10
机器运行	机器小时数	40000	200	800
设备调整准备	调整准备次数	2000	6	4

假定不考虑其他因素。

要求：1) 根据资料以机器小时作为制造费用的分配标准，采用传统成本计算法计算甲、乙两种产品的单位成本。

【正确答案】 (1) 本月发生的制造费用分配

计算制造费用分配率： $50000 / (200 + 800) = 50$  (元/小时) (0.5 分)

甲产品分配本月发生的制造费用： $50 \times 200 = 10000$  (元) (0.5 分)

甲产品单位制造费用： $(10000 + 3600) / (100 + 40 \times 50\%) = 113.33$  (元/件)  
(0.5 分)

乙产品分配本月发生的制造费用： $50 \times 800 = 40000$  (元) (0.5 分)

乙产品单位制造费用： $(40000 + 4600) / (200 + 60 \times 50\%) = 193.91$  (元/件)  
(0.5 分)

(2) 甲乙两种产品的单位成本

甲产品的单位成本： $50 + 40 + 113.33 = 203.33$  (元/件) (0.5 分)

乙产品的单位成本： $80 + 30 + 193.91 = 303.91$  (元/件) (0.5 分)

要求：2) 根据资料用作业成本法计算甲、乙两种产品的单位成本。

【正确答案】 作业成本法计算甲、乙两种产品的作业成本

(1) 第一步，首先计算各个成本动因的分配率

质量检验的成本动因分配率= $4000 / (5 + 15) = 200$  (元/次) (0.5 分)

订单处理的成本动因分配率= $4000 / (10 + 30) = 100$  (元/份) (0.5 分)

机器运行的成本动因分配率= $40000 / (200 + 800) = 40$  (元/小时) (0.5 分)

设备调整准备的成本动因分配率= $2000 / (6 + 4) = 200$  (元/次) (0.5 分)

第二步，计算两种产品的本月发生的作业成本

甲产品分配的本月发生作业成本： $200 \times 5 + 100 \times 30 + 40 \times 200 + 200 \times 6 = 13200$   
(元) (0.5 分)

单位作业成本： $(13200 + 3600) / (100 + 40 \times 50\%) = 140$  (元/件) (0.5 分)

作业名称	成本动因	作业成本 (元)	甲耗用作业量	乙耗用作业量
质量检验	检验次数	4000	5	15
订单处理	生产订单份数	4000	30	10
机器运行	机器小时数	40000	200	800
设备调整准备	调整准备次数	2000	6	4

乙产品分配的本月发生作业成本： $200 \times 15 + 100 \times 10 + 40 \times 800 + 200 \times 4 = 36800$   
(元) (0.5 分)

单位作业成本： $(36800 + 4600) / (200 + 60 \times 50\%) = 180$  (元/件) (0.5 分)

作业名称	成本动因	作业成本 (元)	甲耗用作业量	乙耗用作业量
质量检验	检验次数	4000	5	15
订单处理	生产订单份数	4000	30	10
机器运行	机器小时数	40000	200	800
设备调整准备	调整准备次数	2000	6	4

(2) 计算两种产品的单位成本

甲产品的单位成本： $50+40+140=230$ （元/件）（0.5分）

乙产品的单位成本： $80+30+180=290$ （元/件）（0.5分）

要求：3) 据统计这类产品的市场利润在 10 元左右，所以决策者计划以单位售价高于传统成本计算法计算的单位成本 10 元来确定甲和乙的销售单价，试分析可能造成的不利影响。

【正确答案】 与传统的成本计算方法相比，作业成本法能够提供更加真实、准确的成本信息。本题中甲产品的真实单位成本应该是 230 元，而决策者制定的单位售价为  $203.33+10=213.33$ （元），如果与传统的单位成本（203.33 元）比较，好像是有利可图，结果实际上是在畅销的同时，每销售一件产品，就要亏损  $230-213.33=16.67$ （元），如果按照作业成本法计算，则会避免这个决策失误；对于乙产品而言，真实单位成本应该是 290 元，显然  $303.91+10=313.91$ （元）的定价偏高，会对销量产生负面影响，给企业造成损失。而如果按照作业成本法计算，把单位售价降低一些，则会避免这个损失的发生。（1.5分）

6. 甲市体育训练中心为省体局下属事业单位（以下简称甲单位）。2019 年 6 月 12 日，该中心分管财务、资产管理的副主任召集各处室负责人召开工作会议，就本中心预算、收支、内部控制以及资产购置等事项进行了讨论。会议讨论研究如下事项：

(1) 关于预算管理。

在履行了规定的报批手续之后，由财政部门安排购置一台 800 万元大型专用体育设备，按照支出经济分类，列入了“资本性支出（基本建设）”，按照支出功能分类，列入了“文化旅游体育与传媒支出”。

(2) 关于政府采购。

甲单位拟购置运动员宿舍使用空调一批（属于集中采购目录范围）。采购预算为 10 万元，在履行规定采购程序后，与成交供应商签订采购文件，但采购文件中要求供应商提交履约保证金，约定履约保证金金额为 2 万元。

(3) 关于资产管理

①甲单位一体育培训中心（规定限额以上）位于郊区，位置比较偏僻，经甲单位领导集体研究后决定将其转让以盘活资产，甲单位聘请资产评估机构对培训中心进行资产评估，评估价值为 1000 万，5 月 8 日，C 公司对该培训中心表示购买意向，经协商后，甲单位与乙单位签订了转让协议，转让协议为 950 万元。

②2018 年 6 月 1 日，经主管部门审核同意后，甲单位组织实施了资产清查，发现一台账外体育设备，甲单位财务处认为可以先按照单位会计制度将该设备暂行入账，等到财政部门批复、备案后，再进行账务调整。

(4) 关于内部控制。

甲单位财务处债务业务岗位涉及三人，其中：程某负责资金收付，李某负责债务会计核算，孙某负责债务管理。2018 年 7 月，孙某开始休产假，考虑到程某工作量不够饱和，财务处建议程某负责孙某休假期间的工作。

要求：1) 判断事项（1）中关于政府收支分类的处理是否存在不当之处，如存在不当之处，请说明理由。

【正确答案】 事项（1）的存在不当之处。（0.5分）

理由：由财政部门安排的大型设备购置支出经济分类应列入“资本性支出”。（1.5分）

**要求：**2) 判断事项(2)中关于政府采购的处理是否存在不当之处，如存在不当之处，请说明理由。

**【正确答案】** 事项(2)的存在不当之处。(0.5分)

理由：履约保证金的数额不得超过政府采购合同金额的10%。(1.5分)

**要求：**3) 分别事项资料(3)中关于资产管理的处理是否存在不当之处，如存在不当之处，请说明理由。

**【正确答案】** ①存在不当之处。(0.5分)

理由：事业单位处置规定限额以上的资产，应经主管部门审核后报同级财政部门审批。(1.5分)

②不存在不当之处。(1.5分)

**要求：**4) 判断事项(4)中关于内部控的处理是否存在不当之处，如存在不当之处，请说明理由。

**【正确答案】** 事项(4)的存在不当之处。(0.5分)

理由：债务业务应遵循不相容岗位分离控制，确保债务管理与资金收付、债务管理与债务会计核算、债务会计核算与资金收付等不相容岗位相互分离。(2分)

7. 甲公司是一家非金融类的企业，2020年发生如下经济业务：

(1) 2020年2月，甲公司因急需周转资金，与乙商业银行签订了应收账款保理合同，甲公司将应收A公司货款2000万转移给该商业银行，取得货币资金1800万元，甲公司与乙商业银行在合同中约定，该商业银行到期无法从A公司收回全部货款时，有权向甲公司追偿，对此，甲公司终止确认了对A公司的应收账款。

(2) 甲公司主要从事产品G的生产。2020年4月16日，甲公司与某外商乙公司签订了销售合同，合同约定甲公司将于2020年10月16日销售产品G给乙公司。经计算，生产该批产品G需要耗用A材料8000吨，签订合同时A材料的现货价格为4500元/吨。甲公司担心A材料价格上涨，经董事会批准，于2020年4月16日与某金融机构签订了一项期货合约Y，将于2020年9月6日以4500元/吨购入8000吨A材料，并将其指定为产品G生产所需的A材料的套期。当天A材料期货合约Y的公允价值为零(即A材料期货合约的价格为4500元/吨)。A材料期货合约与甲公司生产产品G所需要的A材料在数量、品质和产地方面相同。2020年9月6日，A材料的销售价格上涨了1500元/吨，期货合约的交割价格上涨了1550元/吨。当日，甲公司购入了8000吨A材料，同时结算了期货合约Y。甲公司对上述期货合约Y划分为现金流量套期，并将该套期工具利得中属于有效套期的部分1200万元(1500×8000)，直接计入了当期损益；属于无效套期的部分40万元(50×8000)，直接计入所有者权益。

(3) 2020年12月31日，甲公司一项指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的非交易性权益工具投资的公允价值下跌至62万元，甲公司预计该股权投资的公允价值会持续下跌。该项金融资产系甲公司2019年8月1日支付价款84万元取得的对甲公司的股权投资，购买时另支付交易费用1万元。2019年12月31日，该项股权投资公允价值为80万元。据此，甲公司计提信用减值损失18万元。

(4) 甲公司与乙公司签订的合同中约定，甲公司以200万元等值的自身权益工具偿还所欠乙公司的债务，甲公司将该金融工具划分为权益工具。

**要求：**根据资料(1)至(4)，逐项判断甲公司的相关会计处理是否正确；对不正确的，请说明理由。



【正确答案】 甲公司终止确认应收账款的处理不正确。（1分）

理由：对于附有追索权的应收账款保理业务，转出方（甲公司）仍保留该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，不应该终止确认该应收账款（应当确认为一项负债）。（2分）

2. 甲公司的处理不正确。（1分）

理由：套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分 1200 万元，作为现金流量套期储备，（对极有可能发生的预期交易进行套期保值将其作为现金流量套期储备）应当计入其他综合收益。属于套期无效的部分 40 万元（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。（2分）

3. 甲公司的处理不正确。（1分）

理由：指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的非交易性权益工具投资，不需计提减值损失。（1分）

4. 甲公司的处理不正确。（1分）

理由：甲公司需偿还 200 万元是固定的，但甲公司需交付的自身权益工具的数量随着其权益工具市场价格变动而变动。在这种情况下，该金融工具应当划分为金融负债。（1分）

## 二、案例分析题

1. 甲公司主要从事家用电器的生产和销售业务，主要产品包括电视机、电冰箱、空调、洗衣机、热水器等，甲公司于 2012 年首次公开发行 A 股股票并上市，甲公司 2019 年度股权投资相关的业务如下：

（1）甲公司为实现做强做大的战略目标，对业务相似的白色电器生产企业 A 公司实施收购。收购前，甲公司与 A 公司及其控股股东之间不存在关联方关系，且 A 公司采用的会计政策与甲公司相同。

2019 年 2 月 20 日，甲公司与 A 公司的控股股东签订股权转让协议，约定以 3000 万元购入 A 公司大股东持有的 A 公司 80% 的有表决权股份。2019 年 5 月 30 日，甲公司购入 A 公司 80% 的股权，支付购买价款为 3000 万元，办理完股权转让手续，取得 A 公司的控制权，当日，A 公司净资产的账面价值为 2000 万元，可辨认净资产的公允价值为 2500 万元。

（2）2019 年 1 月 1 日，甲公司以 3000 万现金取得 B 公司 60% 的股权，能够对 B 公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，当日 B 公司可辨认净资产公允价值为 4000 万元，取得该项股权投资过程中，甲公司另支付相关直接费用 20 万元。2019 年 12 月 31 日，甲公司又出资 400 万元自 B 公司的少数股东处取得 B 公司 10% 的股权，另支付与该股权投资直接相关的费用 10 万元，假定甲公司与 B 公司的少数股东权益在交易之前不存在任何关联关系。2019 年 12 月 31 日，甲公司资本公积中的资本溢价为 200 万元。2019 年 12 月 31 日，自购买日按其公允价值持续计算的可辨认净资产的金额为 3600 万元，该日可辨认净资产的公允价值为 3700 万元。

（3）甲公司于 2019 年 1 月 1 日以一项公允价值为 1400 万元的固定资产对 C 公司投资，取得 C 公司 80% 的股份，购买日 C 公司可辨认净资产公允价值为 1600 万元（与账面价值相等）。2019 年 C 公司实现净利润 500 万元，无其他所有者权益变动。2020 年 1 月 2 日，甲公司以 450 万元的价款出售对 C 公司股权的 20%，出售 20% 股权后甲公司持有 C 公司 60% 股权，仍能够对 C 公司实施控制。

甲公司做出的相关会计处理如下：

- ①甲公司在个别报表中确认处置损益 150 万元；  
②甲公司在个别报表中对剩余股权投资依旧按照成本法核算；  
③甲公司合并报表中确认股权处置损益 30 万元；  
假定不考虑其他因素。

**要求：**1) 根据资料（1），判断甲公司与 A 公司的企业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，并说明理由；指出甲公司合并 A 公司的合并日或购买日。

**【正确答案】** 甲公司与 A 公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并。

理由：收购前，甲公司与 A 公司及其控股股东之间不存在关联方关系。

甲公司合并 A 公司的购买日为 2019 年 5 月 30 日。

**要求：**2) 根据资料（1），确定甲公司在合并日（或购买日）长期股权投资的初始投资成本；指出甲公司在合并财务报表中是否应确认商誉，并说明理由。

**【正确答案】** 甲公司在购买日长期股权投资的初始投资成本为 3000 万元。甲公司合并财务报表中应确认商誉。

理由：企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应确认为商誉，甲公司合并 A 公司合并成本为 3000 万元，在购买日应享有 A 公司可辨认净资产公允价值的份额为 2000 万元（ $2500 \times 80\%$ ），应在合并报表中确认商誉 1000 万元。

**要求：**3) 根据资料（2），回答下列问题：

①判断 2019 年 12 月 31 日甲公司购买 B 公司 10% 股权是否形成企业合并，并说明理由；

②2019 年 12 月 31 日在合并财务报表中甲公司购买 B 公司 10% 股权应如何处理；

③2019 年 12 月 31 日甲公司个别财务报表中对 B 公司股权投资的金额以及股权投资相关的直接费用应如何处理。

**【正确答案】** ①不形成企业合并。

理由：甲公司购买 B 公司 10% 股权前已经取得 B 公司控制权，因此，本次购买其 10% 股权属于购买子公司少数股权，控制权和报告主体没有发生变化，不形成企业合并。

②合并财务报表中，因购买少数股权新增加的长期股权投资成本 410 万元（ $400 + 10$ ）与按照新取得的股权比例（10%）计算应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额 360 万元（ $3600 \times 10\%$ ）之间的差额 50 万元，在合并资产负债表中调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的金额不足冲减的，调整留存收益。

③在个别财务报表中，2019 年 1 月 1 日，取得 60% 股权时，对 B 公司股权投资的入账价值 3000 万元，与之相关的直接费用 20 万元计入投资当期的管理费用；2019 年 12 月 31 日，取得 10% 股权时，对 B 公司股权投资的入账价值是 410 万元（ $400 + 10$ ），与之相关的直接费用 10 万元应计入取得 10% 股权投资的入账成本中，2019 年 12 月 31 日，甲公司个别财务报表中对 B 公司股权投资的金额为 3410 万元（ $3000 + 400 + 10$ ）。

**要求：**4) 根据资料（3），逐项判断甲公司的会计处理是否正确；如不正确，请说明正确的会计处理。

**【正确答案】** ①的会计处理不正确。

正确的会计处理：不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的处理中，出售投资当日，甲公司个别报表中应确认股权处置损益 =  $450 - 1400 \div 80\% \times 20\% =$

100（万元）。

②的会计处理正确。

【提示】出售股权后，甲公司依旧能够对 B 公司实施控制，所以，甲公司个别报表中依旧应按照成本法核算此长期股权投资。

③的会计处理不正确。

正确的会计处理：在不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资时，合并报表中，处置长期股权投资取得价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。所以，甲公司应将出售价款 450 万元与处置部分应享有的 C 公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值的份额 420 万元 $[(1600+500) \times 20\%]$ 之间的差额 30 万元应调整计入资本公积。

2. 甲单位为一家中央级行政单位，乙、丙、丁单位为甲单位下属单位，均已实行国库集中支付制度。均执行政府会计准则制度，2019 年 7 月，甲单位成立检查组对甲单位本级及下属单位 2019 年上半年预算执行、资产管理、内部控制、会计核算等情况进行了检查。8 月 30 日，检查组向甲单位财务负责人反馈检查情况，部分事项如下：

(1) 2019 年 3 月，甲单位结合工作实际，在财政部批复本年度部门预算之日起 15 日内，将本部门预算批复下达至下属单位；同时，要求下属单位在本单位年度预算总额控制范围内，按规定做好内部预算指标分解与批复，严格控制预算追加和调整。

(2) 甲单位按年度培训工作任务，在其 2019 年公用经费预算中安排了专项业务培训经费共计 18 万元。2019 年 4 月，甲单位组织实施了首期专项业务培训，实际发生培训经费支出 9 万元。为避免经费不足影响后续培训工作任务地完成，甲单位提出首期专项业务培训费支出 9 万元由乙单位承担，并已在乙单位经费中列支。

(3) 丙单位经财政批复的“M 科技创新平台建设”项目于 2019 年 5 月 31 日前完成，项目资金已按合同及相关规定完成结算，形成财政项目支出结余资金 18 万元（财政授权支付额度）。2019 年 6 月，丙单位将“M 科技创新平台建设”项目支出结余资金 18 万元直接用于尚存资金缺口的“小型专用设备购置”项目。

(4) 丁单位 2019 年计划开展国际合作项目，因缺少活动场所，尚未启动实施。为支持下属单位拓展业务，提高资产利用效率，2019 年 6 月，甲单位经领导班子集体研究决定，将本单位一栋闲置办公楼无偿出借给丁单位使用。

(5) 丙单位在履行了规定的政府采购程序后，向 A 公司购买了一台价值 650 万元的专用设备。2019 年 5 月，丙单位需要为该专用设备添购专门配套设备，经批复的配套设备政府采购预算为 100 万元。2019 年 6 月，考虑到 A 公司社会信用度高、产品质量和售后服务有保证，为提高采购工作效率，丙单位经领导班子集体研究决定，继续直接从 A 公司添购该配套设备。

(6) 乙单位经批准举借的大额银行借款 5000 万元（分期付息、到期一次还本）到期日为 2020 年 11 月 30 日。2019 年 5 月，乙单位财务部门对提前偿还借款进行了充分论证，认为提前偿还借款可行。2019 年 6 月，经领导班子集体研究决定并履行必要报批程序后，乙单位向银行提出提前全额偿还借款的申请。

(7) 丁单位财务部门收入核算岗位涉及三人，其中：王某负责收款，李某负责

开具票据和收入登记工作，张某负责票据和会计档案保管。2019 年 5 月，张某因病经批准休假半年，财务部门负责人考虑到王某工作量不够饱满，责成王某负责张某休假期间的工作。

(8) 2019 年 6 月 15 日，甲单位经过公开招标程序，与中标的 B 公司签订合同，购买一批价值 200 万元的设备。按照合同约定，合同签订之日起 15 日内甲单位支付合同价款的 25%；设备到货验收合格后，支付合同价款的 70%，设备正常运行 3 个月后，支付剩余的 5% 价款。2019 年 6 月 23 日，甲单位采用财政授权支付方式将首笔合同款 50 万元支付给 B 公司。据此，甲单位会计处理为财务会计中增加预付账款 50 万元、减少零余额账户用款额度 50 万元，预算会计中未做处理。

(9) 2019 年 12 月，丙单位与 C 公司签订了一份科研项目研究合同，且该合同已按规定取得增值税免税认定。合同约定，项目研究工作于 2020 年 1 月启动，至 2020 年 12 月全部结束，首期研究经费在合同签订后 10 日内支付。合同总金额已纳入甲单位 2020 年部门预算。2019 年 12 月 31 日，丙单位收到 C 公司支付的首期研究经费。据此丙单位将收到的首期研究经费在财务会计中全额确认为当期收入，在预算会计中全额确认为当期预算收入。

**要求：**假定不考虑其他因素，根据部门预算管理、国有资产管理、政府采购、政府会计制度、行政事业单位内部控制等国家有关规定，逐项判断事项(1)至(9)的处理是否正确。对于事项(1)至(7)，如不正确，分别说明理由；对于事项(8)至(9)，如不正确，分别指出正确的会计处理【财务会计和预算会计分别作出判断】。

**【正确答案】** 事项(1)的处理正确。

事项(2)的处理不正确。

理由：甲单位发生的培训费不属于乙单位的预算支出范围，不应在乙单位经费中列支。

事项(3)的处理不正确。

理由：项目支出结余资金原则上由财政收回，单位不得自行安排使用。

事项(4)的处理不正确。

理由：行政单位出借国有资产，应报同级财政部门审批。

事项(5)的处理不正确。

理由：该项目添购金额超出前一合同采购金额的 10%，不符合单一来源采购条件。

事项(6)的处理正确。

事项(7)的处理不正确。

理由：不符合不相容岗位分离设置原则。

事项(8)的处理不正确。

正确的会计处理：

财务会计：增加预付账款 50 万元，减少零余额账户用款额度 50 万元；

预算会计：增加行政支出 50 万元，减少资金结存 50 万元。

事项(9)的处理不正确。

正确的会计处理：

财务会计：2019 年财务会计确认为预收账款，不确认收入。

预算会计：2019 年不用做处理。