

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲一（5 小问）

【本题 15 分】甲公司是一家集成电路制造类的国有控股集团公司，在上海证券交易所上市。2017 年末，公司的资产总额为 150 亿元，负债总额为 90 亿元。2018 年初，公司召开了经营与财务工作务虚会。部分参会人员发言要点摘录如下：

（1）总经理：回顾过去，公司产品连续 3 年取得了同行业省内市场占有率第一的成绩；展望未来，集成电路产业作为国家鼓励的战略性新兴产业，有着良好的发展前景，并将持续成为社会资本竞相追逐的投资“风口”，本公司具有较强的外部资源获取能力，要抓住难得的发展机遇。当前，公司正在拟定未来发展规划，总体目标是力争今后 3 年实现公司销售收入每年递增 30%，市场占有率进入国内行业前五名，为维护稳定发展的公司形象，公司将继续执行每年利润固定比率（现金股利支付率 15%）政策，秉承“从管理效率提升中求生存，从产品研发和创新中谋发展”的企业文件，不断巩固和强化公司产品的竞争优势，实现公司快速增长。

（2）投资总监：实现销售收入增长 30%，需要对现有加工车间进行扩建，以扩充生产能力。车间扩建项目有 A、B 两个风险相当的备选扩建方案；投资均为 1 亿元，建设期均为半年，当年均可以投产，运营期均为 10 年；A、B 两方案年度平均现金流分别为 0.25 亿元和 0.31 亿元，回收期分别为 2.5 年和 3.5 年。

（3）财务部经理：按照销售收入增长率 30%测算，满足公司下一年度增长所需的净增投资额共计 3 亿元，必须全部通过外部融资解决。

（4）财务总监：虽然公司发展已经取得了长足进步，但资产负债率也急剧上升，并高于行业平均水平（45%）。如果继续增加债务融资，将会加大公司财务风险。因此，应优化公司的资本结构，始终将公司最优资本结构下的资产负债率控制在 45%这一常数点。

（5）战略发展部经理：集团旗下参股和控股企业数量众多，内部资金往来交易量巨大。本集团已初步具备了成立财务公司的条件。为加强资金集中管理，建议着手组建集团财务公司：①成立专门工作组，动员成员单位积极入股，并适当吸收社会其他合格的机构投资者入股；②集团财务公司可以为成员单位办理票据承兑与贴现、办理贷款和承销股票等业务，从而拓宽成员单位资金的来源渠道。

假定不考虑其他因素。

要求：

1. 根据资料（1），判断总经理发言所体现的公司总体战略的具体类型，并指出甲公司是否符合该战略的适用条件。

2. 根据资料（2），分别计算 A、B 两方案的投资收益率，指出甲公司采用投资收益率法和回收期法的决策结论是否一致，并说明理由。

3. 根据资料（3）和（1），结合融资规划和企业增长原理，判断财务部经理关于年度所需的净增投资额必须全部通过外部融资解决的观点是否恰当；如不恰当，说明理由。

4. 根据资料（4），判断财务总监的观点是否恰当；如不恰当，指出不当之处并说明理由。

5. 根据资料（5），分别判断①和②的陈述是否恰当；如不恰当，说明理由。

【答案】

1. ①成长型战略中的密集型战略。

评分说明：仅答出成长型战略的，得分值的一半；答出密集型战略或密集型战略下级分类（市场渗透战略、市场开发战略、产品开发战略）之一的，得相应分值。

②甲公司符合该战略的适用条件。

评分说明：如果①不得分，则②也不得分。

2. ①A 方案投资收益率 = $0.25 \div 1 \times 100\% = 25\%$

B 方案投资收益率 = $0.31 \div 1 \times 100\% = 31\%$

评分说明：可不列示计算过程，计算结果正确即得相应分值；计算过程正确，但计算结果错误的，得相应分值的一半。

②采用两种方法决策结论不一致。

理由：

采用回收期法，A 方案回收期短，优于 B 方案；采用投资收益率法，B 方案投资收益率较大，优于 A 方案。

【提示】“投资收益率”目前教材已改为“会计收益率”，计算公式为会计收益率 = 年均收益额 / 原始投资额 $\times 100\%$ ，建议按照新内容掌握。

3. ①不恰当。

②理由：企业增长所需的净增投资额等于内部融资与外部融资之和，由于企业有内部融资金量（留存率 85%），实际外部融资金量小于 3 亿元。

4. ①不恰当。

②不当之处：始终将公司最优资本结构下的资产负债率控制在 45% 这一常数点。

理由：最优资本结构不应是一个常数点，而是一个有效区间。

5. 要点①恰当。

要点②不恰当。

理由：企业集团的财务公司的业务范围不包括为成员单位承销股票。

评分说明：关于要点①、②的判断，如果考生指出“都恰当”或“都不恰当”，得要点①或要点②的相应分值；如果仅指出“恰当”或“不恰当”，不得分。

考点体现：

（1）企业总体战略的类型——成长型战略；企业总体战略选择——成长型战略选择；

（2）投资决策方法——投资收益率法（现行教材为“会计收益率法”）、回收期法；

（3）融资规划与企业增长管理；

（4）企业资本结构决策与管理——资本结构调整的管理框架；

（5）企业集团财务公司——财务公司业务范围。

考核方式：

（1）判断所体现的公司总体战略的具体类型，并指出是否符合该战略的适用条件；

（2）计算方案的投资收益率，并指出采用投资收益率法和回收期法的决策结论是否一致，并说明理由；

（3）判断观点是否恰当；如不恰当，说明理由；

（4）判断观点是否恰当；如不恰当，指出不当之处并说明理由；

（5）判断陈述是否恰当；如不恰当，说明理由。

答案分析：

1. 通过上述 5 小题的问题，我们了解到高会考试的形式为：“判断……”、“计算……，指出……，并说明理由”、“判断……是否恰当；如不恰当，说明理由”。这些问题都是需要依据教材理论对资料进行分析、计算的。本题考核的是第一章和第二章的知识点，虽然表面上看题目比较综合，但是从每一道小题来看，几乎每小题对应一个资料，所属章节非常清晰，综合性并不强。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是企业总体战略的类型——成长型战略、企业总体战略选择——成长型战略选择。企业总体战略的类型是第一章中考核频率最高的知识点，尤其是成长型战略，题目通常要求考生指出某公司采取的具体战略类型，并说明理由。所以建议各位考生重点把握成长型战略三种基本类型的定义、适用情况等，以应对类似题目。

(2) 考核的是投资决策方法——投资收益率法（现行教材为会计收益率法）和回收期法。今年教材将“投资收益率”改为了“会计收益率”，并对其定义、优缺点进行了修订，需要适当关注。会计收益率（ARR）= 年均收益额/原始投资额×100%，各位考生首先应该掌握会计收益率的计算公式，题目中给出相关数据，能够根据相关数据计算出方案的会计收益率。其次，各位考生应该掌握会计收益率、回收期的决策原则，是越大越好，还是越小越好，能够做出一定的分析，选出最优方案。除此之外，各位考生应该能够举一反三，掌握其他投资决策方法（如净现值、内含报酬率、现值指数）的计算与分析。

(3) 考核的是融资规划与企业增长管理。企业增长所需的投资额一方面依赖于内部留存融资的增长，另一方面依赖于外部融资（尤其是负债融资）。这里应该注意融资优序假定，即：先内部融资，后债务融资，最后为权益融资。

(4) 考核的是企业资本结构决策与管理——资本结构调整的管理框架。本题考核的比较细，看书不到位的考生可能没有注意到这个小点。根据财务弹性要求，即使最佳资本结构也不应该是一个常数点，而是一个有效区间。资本结构调整不但必须，而且是一种常态，它是一个动态的过程。建议各位考生看书要全面，重点内容要掌握，还要兼顾“犄角旮旯”。

(5) 考核的是企业集团财务公司——财务公司业务范围。本题考核的也比较细，应对这类题目就是要熟悉教材，根据题目知道考核的是什么，迅速的找到

教材的位置，对应分析。除财务公司可以经营哪些业务外，各位考生还应该掌握财务公司的服务对象是谁，财务公司的设立条件有哪些，尤其关注带有数字的条件。

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲二（5 小问）

【本题 10 分】甲公司是一家智能家用设备制造企业，自 2015 年起实施全面预算管理，并以此为平台逐步嵌入关键绩效指标法、经济增加值法等绩效管理工具，形成了完整的预算绩效管控体系。2017 年 10 月，甲公司召开预算管理专题会议，研究分析 2017 年前三季度预算执行情况并安排部署 2018 年度预算编制工作。有关资料如下：

（1）研究分析 2017 年前三季度预算执行情况。会议认为，2017 年前三季度公司净利润、经济增加值指标的预算执行进度未完成阶段性预算目标（75%），但管理费用指标已接近年度预算目标。会议要求，第四季度要打好“提质增效”攻坚战，对于净利润、经济增加值指标，要确保总量完成年度预算目标；对于管理费用，要对业务招待费、会议费、差旅费等项目分别加以控制。

2017 年前三季度预算执行分析报告摘录如下：①实现营业收入 51.6 亿元，为年度预算目标的 75.9%；②实现净利润 5.2 亿元，为年度预算目标的 61.2%；③实现经济增加值 2.5 亿元，为年度预算目标的 58.5%；④发生管理费用 4.8 亿元，为年度预算的 95.8%，其中研究开发费 1.5 亿元；⑤发生财务费用 0.52 亿元，其中利息支出 0.5 亿元。另据相关资料显示：甲公司考核经济增加值指标时，研究开发费、利息支出均作为会计调整项目，企业所得税税率为 25%，前三季度加权平均资本成本为 6%。

（2）安排部署 2018 年度预算编制工作。会议要求：①预算编制方法的选择要适应公司所面临的内外环境。公司所处行业的运营环境瞬息万变，应高度重视自主创新，各项决策要强调价值创造与长远视角，预算要动态反映市场变化，有效指导公司营运。②预算目标值要保持先进性与可行性。预计公司 2017 年实现营业收入 68 亿元、营业收入净利率为 10.5%。基于内外环境的综合判断，2018 年预算的营业收入增长率初步定为 25%、营业收入净利率为 10.8%。③为确保预算目标的实现及预算的严肃性，2018 年主要预算项目的目标值在执行过程

中不得进行任何调整。

假定不考虑其他因素。

要求：

1. 根据资料（1），指出甲公司预算管理专题会议要求中体现了哪些预算控制方式。

2. 根据资料（1），结合经济增加值法，计算甲公司 2017 年前三季度的税后净营业利润，以及 2017 年前三季度的平均资本占用。

3. 根据资料（2）中的第①项，指出最能体现甲公司内外部环境及相关要求的预算编制方法，并说明理由。

4. 根据资料（2）中的第②项，采用比例预算法确定甲公司 2018 年净利润的初步预算目标值。

5. 根据资料（2）中的第③项，指出是否存在不当之处，并说明理由。

【答案】

1. 预算控制方式：总额控制和单项控制。

评分说明：答案中含有总额控制或单项控制，但同时含有其他预算控制方式（如当期预算控制和累进预算控制、绝对数控制和相对数控制、刚性控制和柔性控制等）的，得相应分值的一半。

2. ①税后净营业利润 = $5.2 + (1.5 + 0.5) \times (1 - 25\%) = 6.7$ （亿元）

②平均资本占用 = $(6.7 - 2.5) \div 6\% = 70$ （亿元）

评分说明：可不列示计算过程，计算结果正确即得相应分值；计算过程正确，但计算结果错误的，得相应分值的一半。

3. ①滚动预算法。

②理由：滚动预算法主要适用于运营环境变化比较大、最高管理者希望从更长远视角来进行决策的企业，能够动态反映市场变化，有效指导企业营运。

评分说明：如果①不得分，则②也不得分。

4. 2018 年净利润初步预算目标值 = $68 \times (1 + 25\%) \times 10.8\% = 9.18$ （亿元）

评分说明：可不列示计算过程，计算结果正确即得相应分值；计算过程正确，但计算结果错误的，得相应分值的一半。

5. ①存在不当之处。

②理由：当内外战略环境发生重大变化或突发重大事件等，导致预算编制的基本假设发生重大变化时，可进行预算调整。

或：

当出现下列事项时，可进行预算调整：

a. 由于国家政策法规发生重大变化，导致预算的编制基础不成立，或导致预算与执行结果产生重大偏差；

b. 由于市场环境、经营条件、经营方针发生重大变化，导致预算对实际经营不再适用；

c. 内部组织结构出现重大调整，导致原预算不适用；

d. 发生企业合并、分立等行为；

e. 出现不可抗力事件，导致预算的执行成为不可能；

f. 预算管理委员会认为应该调整的其他事项。

评分说明：答出其中一项的，即得②相应分值。

或：

违反了权变性原则，预算管理应刚性和柔性相结合，可根据内外部环境的重大变化调整预算，并针对例外事项进行特殊处理。

考点体现：

(1) 全面预算控制——方式；

(2) 税后净营业利润、平均资本占用的计算；

(3) 全面预算的编制方法——滚动预算法；

(4) 预算目标的确定方法——比例预算法；

(5) 全面预算调整——条件。

考核方式：

(1) 指出体现了哪些预算控制方式；

(2) 计算税后净营业利润、平均资本占用；

(3) 指出预算编制方法，并说明理由；

(4) 采用比例预算法确定净利润预算目标值；

(5) 指出是否存在不当之处，并说明理由。

答案分析:

1. 通过上述 5 小题的问题, 我们了解到高会考试的形式: “指出……, 说明理由”、“计算……”、“指出是否存在不当之处, 并说明理由”。(2) 小题要求结合经济增加值法, 计算税后净营业利润和平均资本占用, 要求各位考生熟练掌握教材 P184 【例 4-9】中提到的计算公式和调整项。(4) 小题要求计算净利润的预算目标值, 这是第三章企业全面预算管理中常考的计算性考点之一。其他小题要求依据教材理论并结合案例资料进行分析判断。

2. 联系考点我们可以延伸一下:

(1) 考核的是全面预算控制——方式。首先应该掌握全面预算控制共有 6 种方式, 每一种控制方式的含义是什么, 并熟悉教材中的举例, 然后能够根据实际案例资料分析判断所体现的预算控制方式。除预算控制方式外, 考生还应该掌握预算控制的 4 个原则。

(2) 考核的是税后净营业利润、平均资本占用的计算。要想做对这道小题, 应该熟练掌握以下公式:

① 税后净营业利润 = 净利润 + (利息支出 + 研究开发费用调整项) × (1 - 25%);

② 调整后资本 = 平均所有者权益 + 平均带息负债 - 平均在建工程 = 平均所有者权益 + (平均负债总额 - 平均无息负债) - 平均在建工程 = 平均资产总额 - 平均无息负债 (通常为无息流动负债) - 平均在建工程;

③ 经济增加值 = 税后净营业利润 - 平均资本占用 × 加权平均资本成本。

高级会计实务考试中如果涉及计算性题目, 一般是比较简单的, 不会设置太多陷阱, 考生直接将相关数据套入公式中即可。

(3) 考核的是全面预算的编制方法——滚动预算法。滚动预算法是和定期预算法相对应的一种方法, 除定期预算法、滚动预算法外, 全面预算编制方法还包括增量预算法、零基预算法、固定预算法、弹性预算法、项目预算法和作业预算法等。每一种预算编制方法的定义、适用情况、优缺点都应该熟练掌握, 考试可能要求分析资料中某公司所采取的预算编制方法或者应该采用哪种预算编制方法, 并说明理由。

(4) 考核的是预算目标的确定方法——比例预算法。本小题在计算利润预

算目标值时，利用的公式为：净利润＝基期营业收入×（1＋营业收入增长率）×营业收入净利率，教材 P146【例 3-3】有类似的例题。建议各位考生在学习过程中关注教材中的例题。

（5）考核的是全面预算调整——条件。关于年度预算，要遵循刚性，但发生例外情况时，可以进行相应的调整。并不是出现所有情况都是可以调整预算的，只有内外部战略环境发生重大变化或者突发重大事件，导致预算编制的基本假设发生重大变化时，才可以进行调整。除预算调整的条件外，建议各位考生还应该掌握预算调整的三个原则。

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲三（4 小问）

【本题 10 分】甲公司是一家境内上市公司，主要从事农药研发、生产、销售业务，拥有合成原药、加工、复配制剂的生产能力。甲公司 2018 年发生的与环境污染事件相关的部分资料如下：

（1）2018 年 3 月 13 日至 23 日，国家环境保护督察部门对甲公司进行专项督查，发现甲公司存在违规处置复配制剂产生的危险废物等行为，对当地环境造成了严重污染。甲公司根据国家环境保护法规相关条款并结合以前发生的类似案例，初步判断政府环境保护部门可能对公司给予 3 至 5 个月的停产整治处罚；公司一旦停产，大量客户订单将无法正交付，合同纠纷难以避免；竞争对手可能趁机抢占市场份额，导致本公司市场占有率下降。

（2）2018 年 3 月 24 日，甲公司启动应急管理机制，针对该事件成立环境污染事件处理领导小组，由分管相关工作的领导牵头，公司环境保护、财务、计划、生产、宣传、法律等部门参与，负责此次环境污染事件相关处理工作，抓紧清除违规处置的危险废物，避免继续污染环境。为防范发生次生风险，甲公司责成该领导小组全面评估环境污染事件对公司发展规划、生产经营、股价及声誉等方面的影响，预估潜在损失，形成综合应对方案。2018 年 3 月末，甲公司在收到政府环境保护部门停产整治通知后，立即实施拟定的应对方案。

（3）2018 年 4 月，甲公司召开董事会会议，决定设立风险管理委员会，负责督导公司风险管理体系建设和实施，完善风险管理组织架构，规范风险管理流程，提升防范风险能力。2018 年 5 月，为吸取本次环境污染事件教训，甲公司

风险管理委员会向董事会提议：①建立风险准备金，应对突发风险；②引进国际领先的环境保护技术，合资建立危险废物资源化处置中心；③加大原药研发投入，以期实现技术突破，增加高附加值原药产量，减少复配制剂产量。

假定不考虑其他因素。

要求：

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

2. 结合资料（2），提出企业从整体角度评估风险的建议。

3. 根据资料（3）中的①至③，逐项指出甲公司采取风险降低策略的具体类型，并分别说明理由。

4. 结合资料（3），指出规范的企业风险管理流程。

【答案】

1. ①运营风险。

理由：公司可能停产整治。

②法律风险。

理由：订单无法正常交付导致合同纠纷【或：违规处置危险废物，可能被政府部门处罚】。

③市场风险。

理由：竞争对手趁机抢占市场份额，导致市场占有率下降。

评分说明：答出全部风险类别（战略风险、财务风险、市场风险、运营风险、法律风险），且均未说明理由的，不得分。

2. 企业整体风险评估：一是要分析单一事件的可能性和影响程度，二是要关注事件之间的关系，考虑整个企业层面的组合风险。

评分说明：答出其中一项的，得相应分值的一半。

3. ①风险补偿。

理由：企业对风险可能造成的损失采取适当的措施进行补偿，以期降低风险。

[3. 2]

或：

建立风险准备金。

②风险控制。

理由：控制风险事件发生的动因、环境、条件等，来达到减轻风险事件发生时的损失或降低风险事件发生的概率。

或：

引进国际领先的环境保护技术。

③风险转换。

理由：通过战略调整等手段将企业面临的风险转换成另一种风险，使得总体风险在一定程度上降低。

或：

加大原药研发投入，以期实现技术突破。

4. 企业风险管理流程分为：目标设定-事件识别-风险评估-风险应对-风险监控【或：风险监控与评价】。

评分说明：风险管理流程内容答错、缺失、多答或顺序错误，不得分。

【提示】关于企业风险管理流程，现行教材已经修改。企业风险管理流程分为：目标设定-风险识别-风险评估-风险应对-风险监控与报告-风险考核与评价。

考点体现：

- (1) 企业风险的类别；
- (2) 企业风险管理流程及具体方法——风险评估；
- (3) 企业风险管理流程及具体方法——风险应对；
- (4) 企业风险管理流程。

考核方式：

- (1) 指出面临哪些类别的风险，并分别说明理由；
- (2) 提出企业从整体角度评估风险的建议；
- (3) 指出采取的风险降低策略的具体类型，并分别说明理由；
- (4) 指出规范的企业风险管理流程。

答案分析：

1. 通过上述 4 小题的问题，我们了解到高会考试的形式：“指出面临哪些风险，并分别说明理由”、“指出采取的风险应对策略具体类型，并分别说明理由”。

(1)、(3) 小题要求根据资料进行分析、判断，这类题目要求考生掌握每一种

风险、应对策略的概念，然后结合案例资料进行一一分析。（2）、（4）小题考核的是教材原文，只要能够找对位置，很容易得分。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

（1）考核的是企业风险的类别。“根据资料，从……角度，指出某公司将面临哪些类别的风险，并分别说明理由”是近两年频繁考查的形式。各位考生首先应该弄清楚企业风险共有几种分类，每一种风险的含义是什么，从哪些方面可以体现某类风险，遇到类似题目时能够根据具体案例判断出是哪种风险。

（2）考核的是风险评估描述——从企业整体角度风险评估描述。本题考核的是教材原文，考核的比较细，要求考生全面阅读教材内容，出现类似细小知识点时，能够快速定位教材。

（3）考核的是风险应对策略。除风险类别外，第五章企业风险管理中最常考的知识点就是风险应对策略了。风险应对包括风险承受、风险规避、风险分担和风险降低四种策略类型，最常考的题目形式为“根据资料，指出某公司采用的风险应对策略类型，并说明理由”。首先各位考生要掌握四种策略类型的含义，每一种类型是否可以再进行细分，常见的例子有哪些。然后能够结合具体的资料作出准确的分析判断，并且能够回答出理由。建议熟练掌握风险应对四种策略类型。

（4）考核的是企业风险管理流程。本小题直接考核教材原文，可以说是送分题。关于企业风险管理的流程，今年教材做了修订，建议按照最新教材的规定掌握。

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲四（3小问）

【本题 15 分】甲公司是一家以生产和销售家电产品为主业的上市公司，于 2017 年 8 月聘请 A 会计师事务所为公司提供 2017 年度内部控制审计服务，并计划于 2018 年 4 月披露内部控制审计报告。2018 年 2 月，A 会计师事务所项目组就审计中发现的重大问题进行内部讨论，有关事项如下：

（1）2017 年 12 月，甲公司董事会召开会议，审议通过了《关于为关联方 M 公司提供重大商业担保的议案》，并拟提交股东大会表决。A 会计师事务所在审计中发现，甲公司董事会在表决该担保议案时，执行董事李某（同时为 M 公司股

东)参与表决并投赞成票;董事会会议记录显示,M公司已存在资不抵债、经营风险较大的情形,获得甲公司的担保对M公司持续经营至关重要。

(2)2017年1月,甲公司投入大额资金启用家电类用户界面操作技术重大研发项目,并拟在取得研究成果后申请专利。2017年12月,甲公司获悉同行业的乙公司已于2017年11月抢先向国家专利行政部门申请同类技术的专利,甲公司被迫终止该研发项目。A会计师事务所在审计中发现:该研发项目经董事长(兼首席科学家)批准后实施,审批文件中仅见董事长个人签字;与研发项目相关的档案中未见可行性研究报告;研发过程中,研究人员通过互联网邮箱沟通涉密的技术细节,关键信息被黑客截获并出售给乙公司。

(3)2017年12月,A会计师事务所项目组收到甲公司员工的内部举报信,举报甲公司的全资子公司N公司(具有重要性)管理层串通舞弊,虚构销售收入。2018年1月,在甲公司的配合下,A会计师事务所实施了必要的审计程序,获取了充分、适当的审计证据,证实N公司管理层与其销售部门、物流部门、财务部门有关负责人确实存在串谋虚构2017年度销售收入的行为,导致虚增收入超过3亿元(金额重大)。

假定不考虑其他因素。

要求:

- 1.根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求,针对资料(1),指出甲公司内部控制存在哪些不当之处,并分别说明理由。
- 2.根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求,针对资料(2),指出甲公司内部控制存在哪些不当之处,并分别提出改进的控制措施。
- 3.根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求,针对资料(3),代A会计师事务所逐项回答:①仅根据资料(3)所涉事项,应对甲公司2017年12月31日内部控制有效性发表什么类型的审计意见,并说明理由。②在给甲公司的内部控制沟通和建议函中,提出与举报投诉相关的反舞弊控制措施。

【答案】

- 1.①执行董事李某参与担保方案表决的行为不当。

理由:与被担保人存在关联关系的人员,应当回避表决。

或:

不符合制衡性原则。

②甲公司在 M 公司存在资不抵债、经营风险较大的情况，审议通过担保议案的行为不当。

理由：被担保人存在资不抵债、经营风险较大等情形的，公司不得提供担保。

2. ①研发项目经董事长批准后实施的做法不当。

控制措施：公司应当按照规定的权限和程序对研发项目进行审批，重大研究项目应当报经董事会或类似权力机构集体审议决策。

②研发项目相关档案中未见可行性研究报告的做法不当。

控制措施：公司应当根据研发计划，提出研究项目立项申请，开展可行性研究，编制可行性研究报告。

或：

公司应当加强档案管理，重大研发项目的相关文件档案应妥善保管。

③研究人员通过互联网邮箱沟通涉密的技术细节的做法不当。

控制措施：公司应当建立研究成果保护制度，加强对研发过程中形成的各类涉密图纸、程序、资料的管理。

或：

公司应当建立严格的核心研究人员管理制度，明确界定核心研究人员范围和名册清单，签署符合国家有关法律法规要求的保密协议。

或：

公司应当制定严格的内部报告保密制度，明确保密内容、保密措施、密级程度和传递范围，防止泄露商业秘密。

或：

对于通过网络传输的涉密或关键数据，公司应采取加密措施，确保信息传递的保密性、准确性和完整性。

3. ①发表否定意见。

理由：已有确凿证据表明 N 公司管理层存在串谋舞弊情形，且对甲公司财务报表的真实可靠产生不利影响，因此该缺陷应定性为财务报告内部控制重大缺

陷；且审计范围没有受到限制，因此注册会计师应对财务报告内部控制发表否定意见。

评分说明：答案中仅判断出该缺陷为财务报告内部控制重大缺陷，或仅说明审计范围没有受到限制，得相应分值的一半。

②与举报投诉相关的控制措施：

a. 公司应当建立举报投诉制度和举报人保护制度，设置举报专线，明确举报投诉处理程序、办理时限和办结要求，确保举报、投诉成为公司有效掌握信息的重要途径。

b. 举报投诉制度和举报人保护制度应当及时传达至全体员工。

c. 企业应当重视和加强反舞弊机制建设，通过设立员工信箱、投诉热线等有效方式，鼓励员工及企业利益相关方举报和投诉企业内部的违法违规、舞弊和其他有损企业形象的行为。

评分说明：答出上述 a、b、c 中任意两项（含）以上的，得②的相应分值；仅答出一项的，得②相应分值的一半。

考点体现：

（1）担保业务控制；

（2）研究与开发控制；

（3）内部控制要素——信息与沟通、内部控制审计意见类型。

考核方式：

（1）根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求，指出公司内部控制存在哪些不当之处，并分别说明理由；

（2）根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求，指出公司内部控制存在哪些不当之处，并分别提出改进的控制措施；

（3）根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求，对公司内部控制有效性发表什么类型的审计意见，并说明理由；提出与举报投诉相关的反舞弊控制措施。

答案分析：

1. 通过上述 3 小题的问题，我们了解到高会考试的形式：“根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引的要求，指出公司内部控制存在哪些不当之处，并

分别说明理由/并分别提出改进的控制措施”、“对内部控制有效性发表什么类型的审计意见”、“提出反舞弊措施”。本题属于考试的典型方式，即分析是否存在不当之处类的，这类问题主要分析资料中的信息，找到教材中的依据，分析判断。对于直接考核教材原文的内容，比如反舞弊控制措施，关键还是对教材熟悉，能够迅速找到对应位置作答即可。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是担保业务控制、(2) 考核的是研究与开发控制，这两小问的考核方式类似，均考核内部控制应用指引的关键控制点和控制措施，属于第六章企业内部控制的重点内容，每年考试都会涉及。这两个小题提示我们，企业内部控制 18 项应用指引的内容都是可以以类似形式进行考核的，需要关注。除此之外，企业内部控制章节的其他内容也都是重点，同样需要关注。

(3) 考核的是内部控制要素——信息与沟通、内部控制审计意见类型。关于内部控制审计意见类型，2017 年和 2018 年已经连续考查了两次，考核方式站在会计师事务所角度，对公司内部控制有效性发表哪种类型的审计意见，并且说明理由，所以建议各位考生必须熟练掌握无保留审计意见、带强调段的无保留意见、否定意见和无法表示意见的适用情况。除审计意见类型外，还要适当关注审计期后事项对内部控制有效性的影响。

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲五（4 小问）

【本题 10 分】甲公司为一家生产制造企业，下设 X、Y 两个分厂，其中 X 分厂主要从事 A 产品的生产，Y 分厂主要从事 B、C 两种产品的生产。因产品成本构成存在较大的差异，X 分厂和 Y 分厂分别采用标准成本法和作业成本法对产品成本进行核算与管理。2018 年 4 月初，甲公司管理层召开月度成本分析会议，研究上月成本管理中存在的主要问题及改进措施。部分参会人员发言要点摘录如下：

(1) X 分厂厂长：3 月份 A 产品实际成本超过标准成本近 400 万元，主要原因是直接材料成本超标较多。具体地说，3 月份 A 产品直接材料的实际耗用总量为 51 万件，标准耗用总量为 50 万件；3 月份 A 产品耗用直接材料的实际单价为 105 元/件，标准单价为 100 元/件。考虑到 A 产品直接材料成本占生产成本的比

重较高，4月份X分厂的成本控制重点是A产品直接材料成本。

(2) Y分厂厂长：3月份Y分厂成本管理中的主要问题是制造费用相对于竞争对手过高，B、C产品的制造费用占生产成本的比重均较高，且制造费用集中发生在材料整理、成型加工、检验和产品包装四项作业。Y分厂管理非常严格与规范，很少出现由于材料质量和操作失误带来的废品废料问题。4月份Y分厂的努力方向是削减部分作业的成本。

(3) 甲公司财务总监：鉴于当前市场竞争越来越激烈，A、B、C产品与市场上同类产品的差异性越来越小，为提高公司产品的市场竞争力并确保目标利润的实现，建议采用成本法对产品成本进行核算与管理。

假定不考虑其他因素。

要求：

1. 根据资料(1)，计算3月份A产品直接材料数量差异和直接材料价格差异，并指出承担差异责任的对应部门。

2. 根据资料(2)，指出Y分厂哪种(或哪些)作业属于增值作业，并说明理由。

3. 根据资料(2)，基于作业动因分析，指出Y分厂应重点削减四种作业中哪种(或哪些)作业的成本，并说明理由。

4. 结合资料(3)，指出目标成本法的主要优点。

【答案】

1. ①直接材料数量差异 = $(51 - 50) \times 100 = 100$ (万元)

②直接材料价格差异 = $51 \times (105 - 100) = 255$ (万元)

评分说明：可不列示计算过程，计算结果正确，得相应分值；计算过程正确，但计算结果错误的，得相应分值的一半。

③直接材料数量差异应由生产部门负责。

④直接材料价格差异应由采购部门负责。

评分说明：未分别说明直接材料数量和直接材料价格差异应负责的部门，③、④均不得分。

2. ①增值作业：成型加工和产品包装。

评分说明：答案中含有成型加工、产品包装其中一项的，且不含有检验的，

得相应分值的一半。

②理由：成型加工和产品包装符合增值作业三个条件：a. 功能明确；b. 能为最终产品提供价值；c. 在整个作业链中是必需的【或：不能随意去掉、合并或被替代】。

评分说明：答案中未同时包括增值作业三个条件的，不得分。

3. ①检测。

评分说明：答案中含有成型加工或产品包装的，不得分。

②理由：检验属于非增值作业，非增值作业是企业作业成本控制的重点。

4. 主要优点：①突出从原材料到产品出货全过程成本管理，有助于提高成本管理的效率与效果；②强调产品寿命周期成本的全过程和全员管理，有助于提高客户价值和产品市场竞争力；③谋求成本规划与利润规划活动的有机统一，有助于提升产品的综合竞争力。

评分说明：答出其中两项的，得本题相应分值的一半。

考点体现：

- (1) 标准成本差异分析；
- (2) 作业成本信息与作业基础管理——作业分析；
- (3) 作业成本信息与作业基础管理——作业分析；
- (4) 目标成本法概述——目标成本法的优缺点。

考核方式：

- (1) 根据资料，计算某种产品的直接材料数量差异和直接材料价格差异，并指出承担差异责任的对应部门；
- (2) 根据资料，指出哪种（或哪些）作业属于增值作业，并说明理由；
- (3) 根据资料，基于作业动因分析，指出应该重点削减哪种（或哪些）作业的成本，并说明理由；
- (4) 指出目标成本法的主要优点。

答案分析：

1. 通过上述 4 小题的问题，我们了解到高会考试的形式：“根据资料，计算某种产品的直接材料数量差异和直接材料价格差异，并指出承担差异责任的对应部门”、“指出哪种（或哪些）作业属于增值作业/非增值作业”、“指出目标

成本法的主要优点”。从近几年考题情况来看，第七章企业成本管理中单独出一道 10 分的案例分析题，涉及的知识点大多是标准成本差异分析、作业成本法计算、作业分析、目标成本的设定等。除这些常考的知识点外，还应该重点关注价值链的两类活动、变动成本法的应用，其中变动成本法的应用可能涉及计算题。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是标准成本差异分析。标准成本法的内容，是 2018 年教材的新增内容，并在 2018 年考题中考核了一小问。关于标准成本法，最重要的是标准成本的差异分析，即考生应该熟练掌握直接材料价格差异、数量差异；直接人工工资率差异、效率差异；变动制造费用耗费差异、效率差异等的计算，并根据计算结果（超支/节约差异）判断承担差异责任的部门。

(2) 和 (3) 考核的是作业成本信息与作业基础管理——作业分析。关于增值作业和非增值作业的判断是比较常见的考核形式，一项增值作业必须同时满足功能明确、有价值、必需三个条件，像等待、延误、返工、次品处理、废品清理等作业均不符合上述条件，都是非增值作业，而非增值作业是企业作业成本控制的重点。除能够分清增值作业和非增值作业外，考生还应当了解改进作业的方法、作业成本法下和传统成本法下制造费用的计算等。

(4) 考核的是目标成本法的优点。本小题直接考核教材原文，属于送分题，找准教材位置即可得分。历年考题中也会出现类似的送分题，但是最重要的还是考核考生的分析能力，所以学会利用理论知识分析具体案例才是关键。

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲六（5 小问）

【本题 10 分】甲公司是一家在境内外同时上市的企业，自 2018 年 1 月 1 日起执行财政部于 2017 年发布的新修订的《企业会计准则 22 号——金融工具确认和计量》等金融工具系列会计准则（简称“新准则”）。为确保新准则的有效执行，该公司于 2017 年 11 月组织会计人员进行了新准则集中培训。培训结束时，会计人员对自 2018 年开始可能发生的与金融工具业务相关的会计处理进行讨论交流。部分人员发言要点摘录如下：

会计人员 A：公司的债券业务较多。对于购入的债券，如果公司管理该类债券投资的业务模式既以收取该类债券的合同现金流量为目标又以出售该类债券

为目标,且该类债券在特定日期产生的现金流量仅为本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付,在初始确认时,除非在符合规定条件时直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,否则应分类为以摊余成本计量的金融资产。

会计人员 B: 公司持有的除对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资以及对合营企业的权益性投资以外的权益工具投资,均应按公允价值计量并将其公允价值变动计入当期损益。

会计人员 C: 对公司商品销售形成的不含重大融资成分的应收账款,分类为以摊余成本计量的金融资产的,应当始终按照相当于整个存续期预期信用损失的金额计量其损失准备。

会计人员 D: 公司将来购买的债券如果符合规定的条件,且在初始确认时分类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,则公司无需在资产负债表日对该债券投资进行减值测试。

会计人员 E: 套期工具通常应是衍生金融工具,但公司对外汇风险进行套期时,可以将非衍生金融资产(选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资除外)或非衍生金融负债的外汇风险成分指定为套期工具。

假定不考虑其他因素。

要求:

1. 判断会计人员 A 的说法是否存在不当之处;如存在不当之处,指出不当之处并说明理由。

2. 判断会计人员 B 的说法是否存在不当之处;如存在不当之处,指出不当之处并说明理由。

3. 判断会计人员 C 的说法是否存在不当之处;如存在不当之处,指出不当之处并说明理由。

4. 判断会计人员 D 的说法是否存在不当之处;如存在不当之处,指出不当之处并说明理由。

5. 判断会计人员 E 的说法是否存在不当之处;如存在不当之处,指出不当之处并说明理由。

【答案】

1. 存在不当之处。

“应当分类为以摊余成本计量的金融资产”的说法不当。

理由：金融资产同时符合下列条件的，分类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：①企业管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标；②该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

或：

金融资产同时符合下列条件的，分类为以摊余成本计量的金融资产：①企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标；②该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流，仅为本金金额和以未偿付本金为基础的利息的支付。

或：

应作为“其他债权投资”。

2. 存在不当之处。

“均应按公允价值计量并将其公允价值变动计入当期损益”的说法不当。

理由：企业可以将非交易性权益工具投资直接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。

评分说明：如果考生答出“均计入以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”，不得分。

或：

应作为“其他权益工具投资”。

3. 不存在不当之处。

4. 存在不当之处。

“无需在资产负债表日对该债券投资进行减值测试”的说法不当。

理由：公司将来购买的债券如果符合规定的条件，且在初始确认时分类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，公司在资产负债表日对该类债券投资需要进行减值测试。

或：

以摊余成本计量和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资除外）应进行减值会计处理并确认损失准备。

5. 不存在不当之处。

考点体现：

（1）金融资产的分类；

（2）金融工具的减值；

（3）套期工具的指定。

考核方式：

判断会计人员是否恰当……并说明理由。

答案分析：

1. 通过上述 5 小题的问题，我们了解到高会考试的一种形式：“判断……的说法是否恰当……并说明理由”。2018 年金融工具准则是新修订的，而高会考试在 2018 年就针对金融工具单独出了一道必答题，所以提醒各位考生在复习时对当年新修订的内容要重点复习，虽然是新修订的知识，但考核的知识点基本都源自教材，虽然金融工具这一章比较晦涩难懂，但考核难度不大，所以建议考生一定要熟悉原文。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

（1）和（2）考核的是金融资产的分类。金融资产的分类是其确认和计量的基础。企业除非在某金融资产初始确认时就将其直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他综合收益的金融资产，否则，根据该管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：（1）以摊余成本计量的金融资产；（2）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。考生应熟悉金融资产并根据企业管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征进行基本分类。

(2) 考核的是金融工具的减值。本考点属于本章的核心考点，在考试中经常出现，金融资产减值已经由过去关注实际发生减值损失转变为关注预期信用减值损失，上述内容在备考中均应全面掌握。

(3) 考核的是套期工具的指定。套期工具，是指企业为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动的金融工具。

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲七（4小问）

【本题 10 分】甲单位为一家中央级事业单位，已实行国库集中支付制度。2018 年 7 月 5 日，甲单位分管财务工作的领导主持召开了由财务处、资产管理处相关人员参加的工作会议，听取近期工作汇报。部分事项如下：

(1) 甲单位经财政部门批复的 A 设备购置项目任务已于 2018 年 6 月 30 日前完成，项目资金按合同以财政授权支付方式及相关规定完成了结算，形成项目支出结余资金 5 万元。为解决 B 设备购置项目（与 A 设备购置项目支出功能分类不同）资金不足问题，财务处李某建议，将项目支出结余资金 5 万元直接用于 B 设备购置项目。

(2) 甲单位 2018 年年初制定并实施的项目经费预算绩效管理办法规定，在预算编制环节，各二级预算单位申请项目经费必须如实编报支出绩效目标，且绩效目标设置应指向明确、细化量化、合理可行、相应匹配。为做好 2019 年“一上”预算编报工作，财务处张某建议，在编报 2019 年项目经费预算时，应加强对拟入库项目的绩效目标审核，审核符合要求后，方可进入项目库。

(3) 2018 年 6 月，甲单位采用公开招标方式采购一批仪器设备（未纳入集中采购目录范围，但达到政府采购限额标准和公开招标数额标准）。投标文件接收截止日后只有两家供应商投标，因而出现废标。如果继续采用公开招标方式采购，仍然可能出现废标。为此，资产管理处刘某建议，对该批仪器设备直接采用竞争性谈判或其他非招标采购方式进行采购。

(4) 甲单位 C 信息化建设项目财政批复的预算为 600 万元，计划于 2018 年 8 月起执行，拟采用公开招标方式进行采购。考虑到项目预算额度比较充足，为防止供应商低价中标影响项目建设质量，资产管理处孙某建议，在公开招标公告中，应根据建设项目的价格测算情况，设定最高限价和最低限价。

假定不考虑其他因素。

要求：

根据国家部门预算管理、国有资产管理、政府采购等相关规定，分析判断：

1. 事项（1）财务处李某的建议是否正确；如不正确，说明理由。
2. 事项（2）财务处张某的建议是否正确；如不正确，说明理由。
3. 事项（3）资产管理处刘某的建议是否正确；如不正确，说明理由。
4. 事项（4）资产管理处孙某的建议是否正确；如不正确，说明理由。

【答案】

1. 事项（1）建议不正确。

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。

2. 事项（2）建议正确。

3. 事项（3）建议不正确。

理由：废标后，需要采用其他方式采购的，应当在采购活动开始前获得政府采购监督管理部门【或：政府有关部门】批准。

4. 事项（4）建议不正确。

理由：采购人根据价格测算情况，可以设定最高限价，但不得设定最低限价。

考点体现：

- (1) 中央部门结余资金的管理；
- (2) 绩效目标的审核；
- (3) 废标的处理；
- (4) 政府采购方式；

考核方式：

逐项判断……的建议是否正确；对存在不当之处的，如不正确，说明理由。

答案分析:

1. 通过上述 4 小题, 我们了解到高会考试的形式: “……的建议是否正确, 如不正确, 说明理由。” 这些问题主要考查教材原文规定。因此, 需要考生在平时多熟悉相关行政事业单位的规定, 不仅要熟悉现有的规定, 也要熟悉新颁布的规定。本章是高级会计实务命题的重点章节。近几年, 每年均考核一道 10 分的必答题和一道 20 分的选做题, 考题将本章几乎所有重要考点都已经包含其中, 因此, 本章是高会备考性价比比较高的一章。2019 年。本章第六节会计处理按《政府会计准则》和《政府会计制度》重新编写, 考生应重点复习。

2. 联系考点我们可以延伸一下:

(1) 考核的是中央部门结余资金的管理。本考点几乎在每年都会考到, 考生应注意对教材原文与规定的理解。

(2) 考核的是绩效目标的审核。绩效目标审核是部门预算审核的有机组成部分。绩效目标不符合要求的, 财政部或中央部门应要求报送单位及时修改、完善。审核目标符合要求后, 方可进入项目库, 并进入下一步预算编审流程。对于预算绩效管理这一节在 2019 年新教材中有新增内容, 建议考生在 2019 年备考时, 应重点关注。

(3) 考核的是废标的处理。因重大变故, 采购任务取消的。废标后, 采购人应当将废标理由通知所有投标人。废标后, 除采购任务取消的情形外, 应当重新组织招标; 需要采取其他方式采购的, 应当在采购活动开始前获得设区的市、自治州以上人民政府采购监督管理部门或者政府有关部门批准。政府采购这一节内容在每年考试中都会涉及, 建议考生全面复习。

(4) 考核的是政府采购方式。《政府采购货物或服务招标投标管理办法》规定, 公开招标公告应当包括以下主要内容: 采购人及其委托的采购代理机构的名称、地址和练习方法; 采购项目的名称、预算金额、设定最高限价的, 还应当公开最高限价; 采购人的采购需求; 投标人的资格要求; 获取招标文件的时间期限、地点、方式及招标文件售价; 公告期限; 投标截止时间、开标时间及地点; 采购项目联系人姓名和电话。采购人根据价格测算情况, 可以在采购预算额度内合理设定最高限价, 但不得设定最低限价。

透过真题看考点: 高级会计师案例分析题精讲八 (5 小问)

【本题 20 分】甲公司为乙公司的下属子公司, 主要从事建筑材料的生产和

销售业务。2017 年，甲公司发生的部分业务相关资料如下：

(1) A 公司为乙公司设立的控股子公司。乙公司出于战略考虑，决定在 2017 年由甲公司合并 A 公司。此次合并前乙公司对甲公司、A 公司的控制，以及合并后乙公司对甲公司的控制和甲公司对 A 公司的控制均非暂时性的。

2017 年 7 月 31 日，甲公司向 A 公司股东定向增发 5 亿股普通股（每股面值 1 元），取得 A 公司 100% 的股份，并办理完毕股权转让手续，能够对 A 公司实施控制。当日，A 公司可辨认净资产的账面价值为 18 亿元，公允价值为 20 亿元。

销售记录显示，甲公司分别于 2017 年 5 月 15 日和 10 月 20 日向 A 公司各销售产品一批，年末形成的未实现内部销售利润分别为 0.01 亿元和 0.02 亿元。

2017 年度，A 公司实现净利润 2.4 亿元，且该利润由 A 公司在一年中各月平均实现；除净利润外，不存在其他引起 A 公司所有者权益变动的因素。A 公司采用的会计政策和会计期间与甲公司相同。

据此，甲公司所作的部分会计处理如下：

①个别财务报表中，将 A 公司可辨认净资产的公允价值 20 亿元作为初始投资成本，并将初始投资成本与本次定向增发的本公司股本 5 亿元之间的差额 15 亿元计入资本公积。

②在编制 2017 年度合并财务报表时，将两笔未实现内部销售利润中合并后交易形成的 0.02 亿元进行了抵销，合并前交易形成的 0.01 亿元未进行抵销。

③将 A 公司 2017 年 8 月至 12 月实现的净利润 1 亿元纳入 2017 年度本公司合并利润表。

(2) 出于战略考虑，甲公司与 B 公司的控股股东签订并购协议，由甲公司于 2017 年 10 月底前向 B 公司的控股股东支付 2 亿元购入其持有的 B 公司 70% 有表决权的股份。甲公司：

2017 年 7 月 19 日，对外公布各并购事项。

2017 年 10 月 25 日，取得相关主管部门的批文。

2017 年 10 月 27 日，向 B 公司控股股东支付并购对价 2 亿元。

2017 年 10 月 31 日，对 B 公司董事会进行改组，B 公司 7 名董事会成员中，5 名由甲公司选派，且当日办理了必要的财产权交接手续。B 公司章程规定：重大财务和生产经营决策须经董事会半数以上成员表决通过后方可实施。

2017 年 11 月 3 日，办理完毕股权登记相关手续。

相关资料显示：购买日，B 公司可辨认净资产的账面价值为 3 亿元，公允价值为 3.2 亿元。除 M 固定资产外，B 公司其他资产、负债的公允价值与账面价值相同；M 固定资产账面价值为 0.1 亿元，公允价值为 0.3 亿元；且 B 公司采用的会计政策和会计期间与甲公司相同。B 公司各项资产、负债的公允价值经过了甲公司复核，复核结果表明公允价值的确定是恰当的。合并前，甲公司、乙公司与 B 公司及其控股股东之间不存在关联方关系。

据此，甲公司所作的部分会计处理如下：

④在购买日合并财务报表中将合并成本低于按持股比例计算应享有 B 公司可辨认净资产公允价值份额的差额计入当期损益。

⑤在购买日合并财务报表中按 M 固定资产公允价值与账面价值的差额调整增加资本公积 0.2 亿元。

(3) 甲公司于 2016 年 3 月 31 日以 2.4 亿元取得 C 公司 60%有表决权的股份，能够对 C 公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并；当日，C 公司可辨认净资产的公允价值为 3.5 亿元。2017 年 4 月 3 日，甲公司又向 C 公司其他股东支付价款 0.8 亿元，取得其持有的 C 公司 20%有表决权的股份；至此，甲公司持有 C 公司 80%有表决权的股份；当日，C 公司可辨认净资产自购买日开始持续计算的金额为 3.75 亿元，公允价值为 4 亿元。假定 C 公司采用的会计政策和会计期间与甲公司相同。

据此，甲公司所作的部分会计处理如下：

⑥个别财务报表中，2017 年 4 月 3 日增加确认对 C 公司的长期股权投资 0.8 亿元。

⑦合并财务报表中，将新取得对 C 公司的长期股权投资与按新增持股比例计算应享有 C 公司自购买日开始持续计算的净资产份额的差额调整投资收益。

(4) 甲公司为剥离辅业，于 2017 年 5 月 19 日与非关联方企业丙公司签订“一揽子”不可撤销股权转让协议，将全资子公司 D 转让给丙公司，转让价款为 1.5 亿元。根据协议，丙公司分两次支付股权转让款，第一次在 2017 年 12 月 31 日前支付 0.5 亿元，取得 D 公司 20%有表决权的股份；第二次在 2018 年 6 月 30 日前支付 1 亿元，取得 D 公司 80%有表决权的股份。2017 年 12 月 27 日，甲公司

收到丙公司支付的股权转让款 0.5 亿元，并将 D 公司 20%有表决权的股份交割给丙公司，股权变更登记手续办理完毕。

据此，甲公司所作的部分会计处理如下：

⑧在 2017 年度合并财务报表中，将处置价款与处置投资对应的享有 D 公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额的差额确认为资本公积。

假定不考虑相关税费等其他因素。

要求：

1. 根据资料（1），指出甲公司与 A 公司在会计上的企业合并类型；并逐项判断①至③中甲公司所作的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的会计处理。

2. 根据资料（2），判断甲公司合并 B 公司的购买日，并说明理由。

3. 根据资料（2），分别判断④和⑤中甲公司所作的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的会计处理。

4. 根据资料（3），分别判断⑥和⑦中甲公司所作的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的会计处理。

5. 根据资料（4），分别判断⑧中甲公司所作的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的会计处理。

【答案】

1. 同一控制下的企业合并。

①会计处理不正确。

正确的会计处理：a. 应以 A 公司可辨认净资产的账面价值 18 亿元确认为初始投资成本；b. 并将初始投资成本与定向增发的本公司股本 5 亿元之间的差额 13 亿元确认为资本公积。

评分说明：答出上述 a、b 中任意一项的，得相应分值的一半。

②会计处理不正确。

正确的会计处理：甲公司与 A 公司在合并日及以前期间发生的交易，也应作为内部交易进行抵销，即 2017 年 5 月 15 日销售形成的未实现内部销售利润 0.01 亿元也应进行抵销处理。

或：

两笔未实现内部销售利润共计 0.03 亿元均应进行抵销处理。

③会计处理不正确。

正确的会计处理：应将合并当期期初至报告期期末的净利润纳入合并利润表，即应将 A 公司 2017 年度实现的净利润 2.4 亿元均纳入 2017 年度合并利润表，并在合并利润表中的“净利润”项下单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目，反映 A 公司 2017 年年初至合并日 2017 年 7 月 31 日之间实现的净利润 1.4 亿元。

评分说明：答案中包括有应将 A 公司 2017 年度全部净利润纳入合并利润表的含义，即可得相应分值。

2. 购买日为 2017 年 10 月 31 日。

理由：甲公司在董事会中的成员超过了半数，根据公司章程，能够控制 B 公司重大财务和生产经营决策，实现了对 B 公司的控制。

评分说明：答案中包括能够控制 B 公司的重大财务和生产经营决策，或能够对 B 公司实施控制的含义，即可得相应分值。

3. ④会计处理不正确。

正确的会计处理：因购买日不需要编制合并利润表，该差额应体现在资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

或：

应调整合并资产负债表的留存收益。

⑤会计处理正确。

4. ⑥会计处理正确。

⑦会计处理不正确。

正确的会计处理：新取得对 C 公司的长期股权投资与按新增持股比例计算应享有 C 公司自购买日开始持续计算的净资产份额的差额应调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

评分说明：答案中只提到调整资本公积，未指出“资本公积不足冲减的，应调整留存收益”，得相应分值的一半。

或：

应调整所有者权益项目。

5. ⑧会计处理不正确。

正确的会计处理：因甲公司处置 D 公司的交易属于“一揽子”交易，处置价款与处置投资对应的享有 D 公司自购买日开始持续计算的净资产份额的差额，在合并财务报表中应确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

考点体现：

(1) 同一控制下的企业合并；

(2) 购买日的确定；

(3) 购买日合并报表的编制；

(4) 购买子公司少数股权的会计处理；

(5) 通过多次交易分步处置子公司股权投资直至丧失控制权属于“一揽子”交易的。

考核方式：

根据资料，指出某公司与某公司在会计上的企业合并类型，某公司所作的会计处理是否正确，指出企业合并中的购买日（合并日）；

答案分析：

1. 通过上述 5 小题，我们了解到高会考试的形式：根据资料，指出某公司与某公司在会计上的企业合并类型，某公司所作的会计处理是否正确，指出企业合并中的购买日（合并日）；从近几年考题情况来看，第八章企业合并会计会单独出一道 20 分的选做题，也可能与第九章结合出一道选做题，涉及的知识点大多是企业合并和合并类型的判断、购买日（合并日）的判断、购买日（合并日）长期股权投资金额的计算、（非）同一控制下的会计处理、多次交易分步实现企业合并的会计处理、购买子公司少数股权的处理、不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的会计处理、通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的会计处理。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是“同一控制下的企业合并”，对于同一控制下的企业合并取得子公司，若为当初母公司从外部集团以非同一控制下面的企业合并方式并购的话，一定要注意采用从当初购买日可辨认净资产的公允价值持续计算的结果作为

被合并方在合并日的所有者权益的账面价值。

(2) 考核的是购买日的确定。购买日是购买方获得被购买方控制权的日期，即企业合并交易过程中，发生控制权转移的日期。在考核购买日或者合并日的判断时，通常首先应该判断是否为企业合并，如为企业合并，再判断是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并，若为同一控制下的企业合并，合并方取得被合并方控制权的那天，是合并日；若为非同一控制下的企业合并，购买方取得被购买方控制权的那天，是购买日。

(3) 考核的是购买日合并报表的编制。非同一控制下的企业合并，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的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，体现为合并财务报表中的商誉；小于时，差额应计入合并当期损益。因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。被购买方可辨认资产、负债的公允价值与账面价值之间的差额调整资本公积。

(4) 考核的是购买子公司少数股权的会计处理。从母公司个别财务报表角度，其自子公司少数股东处新取得的长期股权投资应当按照长期股权投资准则的规定确定其入账价值。在合并报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整合并财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

(5) 考核的是通过多次交易分步处置子公司股权投资直至丧失控制权属于“一揽子”交易的。在合并财务报表中，首先应判断分步交易是否属于“一揽子交易”。如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照“在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资”的规定进行会计处理。如果分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其

他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

一次交易丧失控制权情况下处置子公司投资的处理，在考试中最容易考核的知识点是计算合并报表中的投资收益。在计算合并报表中的投资收益时，大前提是将全部长期股权投资出售，并且是在合并报表背景下的出售，即长期股权投资必须按照权益法调整。

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲九（4小问）

【本题 20 分】甲单位为某省环境保护厅，执行《行政单位会计制度》。乙、丙单位为甲单位所属事业单位，执行《事业单位会计制度》并计提固定资产折旧。按照省财政厅要求，甲、乙、丙单位执行中央级行政事业单位部门预算管理、国有资产管理等有关规定。2018 年 7 月，甲单位审计处对本级及所属单位 2017 年下半年以来预算执行、资产管理、内部控制、会计核算等情况进行了检查。8 月初，审计处向甲单位主要负责人反馈检查情况。部分事项如下：

（1）2017 年年初，甲单位本级经省财政厅批复本年度支出预算为 20000 万元；2017 年 6 月，甲单位本级经批准调增支出预算数为 1000 万元。2017 年度甲单位本级年终支出执行数为 19000 万元。2018 年 1 月，甲单位对上一年度的本级预算执行情况进行了分析，计算确定的本级预算支出完成率为 95%。

（2）甲单位财务处作为内部控制工作牵头部门，按省财政厅要求布置所属单位 2017 年内部控制报告编报工作。乙、丙单位已按规定完成各自的内部控制报告并报至甲单位。2018 年 3 月，甲单位财务处在乙、丙单位内部控制报告和本级内部控制报告的基础上，汇总形成了本部门内部控制报告，经甲单位主要负责人审批后报送省财政厅。

（3）为按规定自 2019 年 1 月 1 日起执行政府会计制度，2018 年 4 月甲单位组织本级和所属单位财务人员培训，实际发生政府会计制度专项培训经费支出 15 万元。由于年初该专项培训费预算仅为 10 万元，培训经费有 5 万元缺口。甲单位财务处将该经费缺口 5 万元在本年度“内部控制信息系统建设”专项经费的培训费预算项目下列支。

（4）2018 年 4 月，乙单位在资产盘点中，发现账外空气质量检测专用设备一台，目前已没有相关凭据且无法评估，同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得。据此，乙单位仅由资产管理处对该专用设备进行了实物登记。

(5) 乙单位经批准对外出租一栋门面房。按照同地段房屋平均市场租赁价格计算,出租价格应不低于每年 150 万元。2018 年 5 月,乙单位基本账户开户银行提出以每年 120 万元的租赁价格租用该栋门面房用于网点经营,租期 3 年。为方便单位和职工办理业务,经领导班子研究决定,乙单位以每年 120 万元的租赁价格将该栋门面房出租给银行,并与银行签订了租期为 3 年的租赁协议。

(6) 乙单位为进行环评系统升级改造,采用公开招标方式采购一套大型设备(未纳入集中采购目录范围,但达到政府采购限额标准和公开招标数额标准),并于 2018 年 6 月与中标供应商签订了总金额为 500 万元的设备采购合同。为督促供应商认真履约,乙单位依据该项目采购文件,要求供应商以支票形式支付了 60 万元的履约保证金。

(7) 2017 年 12 月,丙单位以财政授权支付方式购入一批价值 4 万元的材料,材料已于当月被全部领用,并计入事业支出(基本支出)。2018 年 1 月,丙单位发现部分材料存在质量缺陷,即与供应商协商退款。经多次协商,供应商最终同意退回部分货款。丙单位于 2018 年 4 月收到退货款 1 万元,财务部门就此做冲减 2018 年事业支出(基本支出)处理。

(8) 丙单位经批准于 2015 年 5 月 10 日按面值购入 3 年期国债,该批国债面值为 100 万元,票面年利率 4.92%,到期一次还本付息。2018 年 5 月 10 日,该批国债到期,丙单位收回本息共计 114.76 万元。据此,丙单位增加银行存款和应缴国库款各 14.76 万元;同时,增加事业基金 114.76 万元,减少非流动资产基金 114.76 万元。

假定不考虑其他因素。

要求:

根据国家部门预算管理、国有资产管理、政府采购、事业单位会计制度、行政事业单位内部控制规范等相关规定,分析判断:

(1) 事项(1)中本级预算支出完成率的计算是否正确;如不正确,指出正确的计算结果。

(2) 事项(2)至(6)的做法或处理是否正确;如不正确,分别说明理由。

(3) 事项(7)中的会计处理是否正确;如不正确,说明理由。

(4) 事项(8)的会计处理是否正确;如不正确,指出正确的会计处理。

【答案】

(1) 事项(1) 的计算不正确。

正确计算：预算支出完成率是 90.48%【 $19\,000 \div (20\,000 + 1\,000) \approx 90.48\%$ 】。

(2) 事项(2) 的处理正确。

事项(3) 的处理不正确。

理由：项目资金应专款专用。

事项(4) 的处理不正确。

理由：同类或类似固定资产的市场价格无法可靠取得的，按照名义金额（即 1 元）入账。

事项(5) 的处理不正确。

理由：在按照规定程序履行报批手续后，原则上应采取公开招租的形式确定出租的价格；必要时采用评审或者资产评估的办法确定出租的价格。

评分说明：答对其中一项的，得相应分值的一半。

事项(6) 的处理不正确。

理由：履约保证金不得超过政府采购合同金额的 10%。

(3) 事项(7) 的处理不正确。

理由：应做增加财政补助结转处理。

或：

借：零余额账户用款额度	10000
贷：财政补助结转	10000

评分说明：答“增加财政补助结转和零余额账户用款额度”，得相应分值；答“增加财政补助结转或财政补助结余处理”，不得分。

(4) 事项(8) 的会计处理不正确。

理由：一是增加银行存款 114.76 万元，减少长期投资 100 万元，增加其他收入（投资收益）14.76 万元。

二是应增加事业基金 100 万元，减少非流动资产基金（长期投资）100 万元。

或：

借：银行存款	114.76
贷：长期投资	100

其他收入——投资收益	14.76
借：非流动资产基金	100
贷：事业基金	100

考点体现：

- (1) 预算支出完成率；
- (2) 内部控制报告的编制与报送；
- (3) 中央部门项目支出预算执行与调整；
- (4) 行政事业单位资产的核算与管理；
- (5) 中央级事业单位国有资产出租；
- (6) 履约保证金；
- (7) 事业单位特殊业务的会计处理；
- (8) 事业单位对外投资的核算。

考核方式：

根据国有部门预算管理、国有资产管理、政府采购、行政事业单位内部控制规范等有关规定，判断某单位计算是否正确，如不正确，指出正确的计算结果。判断某事项做法或处理是否正确；如不正确，分别说明理由；判断某事项的会计处理是否正确；如不正确，说明理由（指出正确的会计处理）。

答案分析：

1. 通过上述 8 小题的问题，我们了解到高会考试的形式为：根据相关规定，分析判断：……的计算是否正确，如不正确，指出正确的计算结果；……的做法或处理是否正确；如不正确，分别说明理由；……的会计处理是否正确；如不正确，请指出正确的会计处理。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是预算支出完成率。本考点中涉及的预算执行及分析情况的公式，很可能在考试中涉及相关计算，一定要熟悉掌握。

(2) 考核的是内部控制报告的编制与报送。内部控制这一节每年都会出一道或两道题目，而“内部控制报告的编制与报送”是2018年教材新增内容，在2018年就考到了，因此提醒考生重点关注新增内容。这部分内容所占篇幅最多，同时可考内容也比较多。总体来说，知识点比较细，建议考生仔细研读教材，并结合实务操作进行理解。

(3) 考核的是中央部门项目支出预算执行与调整。预算执行与调整这个考点近几年每年都有考核，考生应当给予足够的关注。

(4) 考核的是行政事业单位资产的核算与管理。对于资产的核算与管理2019年教材已按新准则全面改写：行政事业单位资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。在历史成本计量下，资产按照取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值计量。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金金额计量。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。在公允价值计量下，资产按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格计量。无法采用上述计量属性的，采用名义金额（即人民币1元）计量。

(5) 考核的是中央级事业单位国有资产出租。对于国有资产管理，考生在分析时，首先要判断单位性质，再根据所给资料结合教材规定去分析题目。关于中央级行政事业单位国有资产管理的特殊规定，近几年考题多有涉及，建议考生要予以重视。

(6) 考核的是履约保证金。本考点属于2018年教材新增内容，政府采购的方式及具体规定在近年来频频在考题中出现，这部分内容我们应重点掌握，政府采购中的一些时间规定较多，在网校的辅导书中有做总结归纳，建议考生在复习时可以参考。

(7) 和 (8) 考核的都是行政事业单位的会计处理。2019年，本知识点已按新准则全面改写，因此本节成为2019年考试的重要出题点，预计本节可能会单独出一道10分的必答题，题目会要求考生判断所给材料的会计处理是否正确，并指出正确的会计处理，因此考生一定要全面掌握各个会计要素的内容与核算方法。