

2021 高级会计师 4 月模考试卷

一、案例分析题

1. 石药集团有限公司是全国医药行业首家以强强联合方式组建的特大型制药企业。石药集团拥有原料药、成药和医药商业三大业务板块，和维生药业、中诺药业、欧意药业、恩必普药业、银湖制药等三十余家下属公司，分别位于冀、津、吉、晋、辽、鲁、苏、内蒙古和香港等地，其中设在香港的控股子公司——香港石药集团有限公司是中国医药行业首家境外上市公司，是目前香港最大的制药上市公司之一，同时也是香港恒生红筹股指数成份股之一，连续两次被世界著名的《福布斯》杂志评为全球亚洲区营业额 10 亿美元以下的 100 家优秀上市公司之一。

石药集团主要从事医药产品的开发、生产和销售。产品主要包括抗生素、维生素、心脑血管、解热镇痛、消化系统用药、抗肿瘤用药和中成药等七大系列近千个品种，有 30 个产品单品种销售过亿元，产品销售遍及全国和世界六十多个国家和地区。

石药集团拥有“石药”“欧意”“果维康”“恩必普”四个中国驰名商标；经全球五大品牌价值评估机构之一的世界品牌实验室测评，“石药”品牌 2005 年以来连续五度入选“中国 500 最具价值品牌”，石药集团连续三次跻身中国企业 500 强。

展望未来，石药人将继续秉承“做好药，为中国”的企业理念，致力于人类的健康事业，以更多、更新、更好的药品奉献社会，为把石药集团建设成为国内一流、全球药业 30 强的现代大型制药企业而努力奋斗。

2011 年，石药集团在现有产品 P-I 的基础上成功研制出第二代产品 P-II。如果第二代产品投产，需要新购置成本为 1200000 元的设备一台，税法规定该设备使用期为 5 年，采用直线法计提折旧，预计残值率为 5%。第 5 年年末，该设备预计市场价值为 100000 元（假定第 5 年年末 P-II 停产）。财务部门估计每年固定成本为 60000 元（不含折旧费和利息费用），变动成本为 60 元/盒。另，新设备投产初期需要投入营运资金 200000 元。营运资金于第 5 年年末全额收回。新产品 P-II 投产后，预计年销售量为 8000 盒，销售价格为 120 元/盒。同时，由于产品 P-I 与新产品 P-II 存在竞争关系，新产品 P-II 投产后会使产品 P-I 的每年营业现金净流量减少 45000 元。

新产品 P-II 项目的 β 系数为 1.5。石药集团的债务权益比为 1:1（假设资本结构保持不变），债务融资成本为 8%（税前）。石药集团适用的公司所得税税率为 25%。资本市场中的无风险利率为 5%，市场组合的预期报酬率为 11%。假定营业现金流入在每年年末取得，不考虑其他因素。

相关现值系数如下表所示：

期数	1	2	3	4	5
复利现值系数 (10%)	0.9091	0.8264	0.7513	0.6830	0.6209
年金现值系数 (10%)	0.9091	1.7355	2.4869	3.1699	3.7908

要求：1) 列举常用的投资项目的评价方法。

【正确答案】 常用的投资项目的评估方法主要有：回收期法、（折现的投资回收期法、）净现值法、内含报酬率法、现值指数法以及会计收益率法。（2.5 分）

要求：2) 计算产品 P-II 投资的初始现金流量、第 5 年年末现金流量净额。

【正确答案】 初始现金流量： $- (1200000 + 200000) = -1400000$ (元) (1 分)

第五年末账面价值为： $1200000 \times 5\% = 60000$ (元)

所以，变现相关流量为： $100000 + (60000 - 100000) \times 25\% = 90000$ (元) (1 分)

每年折旧为： $1200000 \times 0.95 / 5 = 228000$ (元) (0.5 分)

所以，第 5 年现金流量净额为：

$8000 \times 120 \times (1 - 25\%) - (60000 + 60 \times 8000) \times (1 - 25\%) + 228000 \times 25\% + 200000 - 45000 + 90000 = 617000$ (元) (1 分)

要求：3) 假设折现率为 10%，计算产品 P-II 投资的净现值、现值指数。

【正确答案】 企业 1~4 年的现金流量：

$8000 \times 120 \times (1 - 25\%) - (60000 + 60 \times 8000) \times (1 - 25\%) + 228000 \times 25\% - 45000 = 327000$ (元) (1 分)

所以：净现值： $327000 \times (P/A, 10\%, 4) + 617000 \times (P/F, 10\%, 5) - 1400000 = 19652.60$ (元) (1 分)

现值指数 $= 1 + 19652.6 / 1400000 = 1.01$ (1 分)

要求：4) 计算该项目的非折现回收期，并说明该方法的优缺点。

【正确答案】 非折现回收期 $= 4 + (1400000 - 327000 \times 4) / 617000 = 4.15$ (年) (1 分)

回收期法的优点是通过计算资金占用在某项目所需的时间，可在一定程度上反映出项目的流动性和风险。在其他条件相同的情况下，回收期越短，项目的流动性越好，方案越优。回收期法最主要的缺点是未考虑回报期后的现金流量。(2 分)

要求：5) 如果上述项目数据的估计，且这些数据的发生概率发生变化，说明项目存在一定的风险。指出衡量项目风险的方法，并进一步说明如何处理高风险项目中的风险。

【正确答案】 衡量项目风险的主要方法包括：敏感性分析、情景分析、蒙特卡洛模拟和决策树法。处理高风险项目中的风险，一种方法是确定当量法；二是风险调整折现率法。(3 分)

2. 甲公司是一家汽车零部件生产企业，自 2016 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、平衡计分卡等绩效管理工具，形成了完整的预算绩效管控体系。2018 年 10 月，甲公司召开预算管理专题会议，研究分析 2018 年前三季度的预算执行情况。有关资料如下：

(1) 2018 年，受益于公司产品销售收入与毛利率上升，公司经营业绩持续增长，1—9 月份，累计实现营业收入 10.87 亿元，超额完成阶段性预算目标（全年预算目标为 14 亿元）；前三季度公司不断加大研发投入，累计投入研发费用占销售收入的比重达到了 10%（全年预算目标为营业收入的 10.5%）。

会议指示，第四季度公司应该对客户进行细分，深入了解每一类客户的需求特点和偏好特征，有的放矢地开展营销活动，确保营业收入完成年度预算目标；另外，由于前三季度研发支出投入过多，所以第四季度的研发投入尽量控制在营业收入的 0.5% 之内。

(2) 2018 年前三季度实现营业收入 10.87 亿元，为年度预算目标的 77.64%；实

现净利润 2.5 亿元；发生管理费用 0.8 亿元，其中研究开发费用 0.5 亿元；发生财务费用 0.6 亿元，其中利息支出 0.5 亿元；前三季度的平均资本占用为 15 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 8%。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，并说明理由。

【正确答案】 绝对数控制和相对数控制。(2 分)

理由：2018 年前三季度累计实现营业收入 10.87 亿元，体现了绝对数控制。(1 分)

前三季度公司累计投入研发费用占销售收入的比重达到了 10%，体现了相对数控制。(1 分)

要求：2) 根据资料 (2)，结合经济增加值法，计算甲公司 2018 年前三季度的税后净营业利润，以及 2018 年前三季度的经济增加值。

【正确答案】 税后净营业利润 = $2.5 + (0.5 + 0.5) \times (1 - 25\%) = 3.25$ (亿元)
(1.5 分)

经济增加值 = $3.25 - 15 \times 8\% = 2.05$ (亿元) (1.5 分)

要求：3) 根据资料 (2)，指出经济增加值法的优点。

【正确答案】 经济增加值法的主要优点是：考虑了所有资本的成本，更真实地反映了企业的价值创造能力；实现了企业利益、经营者利益和员工利益的统一，激励经营者和所有员工为企业创造更多价值；能有效遏制企业盲目扩张规模以追求利润总量和增长率的倾向，引导企业注重长期价值创造。(3 分)

3. 2010 年财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会在 2008 年发布《企业内部控制基本规范》的基础上，又制定发布了《企业内部控制应用指引第 1 号——组织架构》等 18 项应用指引、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》(简称企业内部控制配套指引)。

甲集团公司是境内外同时上市的企业，为了落实企业内部控制配套指引，集团公司高管专门召开会议，研究组织落实。下面是与会者的部分发言：

董事长张某：我们集团公司董事会应该对整个企业集团内部控制的建立健全负总责。各子公司要建立一个合理的组织架构，明确规定股东大会、董事会、监事会、经理层和企业内部各层级机构设置、职责权限、人员编制、工作程序和相关要求。为了实行高效决策，避免扯皮推诿，对于企业集团的重大决策、重大项目安排和重要人事任免均由我最终决定；对于企业集团本部大额资金运作，由我“一支笔”审批。因为我是企业的法定代表人，我要对整个企业集团负责。

总经理李某：董事长的讲话把握住了内部控制中的最关键问题。我再补充三点：

(1) 为了对企业现实状况和未来趋势进行综合分析和科学预测，制定企业长远发展目标和战略规划，我建议在经理层下设立战略委员会，由我任战略委员会主任，对企业集团的发展目标和战略规划进行可行性研究和科学论证，形成发展战略建议方案，经董事会批准后实施。

(2) 我们企业集团主营业务是成套设备出口，去年实现营业收入 300 亿元，今年格局没有大的变化。受近年遭遇金融危机和人民币升值的影响，外贸出口减少，企业经营比较困难。我建议，我们企业集团应该改变经营策略，将主营业务由成套设备出口逐步转向外贸与国内房地产开发并重，争取在三年内实现房地产销售

收入 300 亿元，使我们集团在三年内实现收入翻番，上规模，上档次。

(3) 去年我们集团安全生产抓得不紧，发生了一些安全事故。我们应当根据国家有关安全生产的规定，结合我企业的实际情况，建立严格的安全生产管理体系、操作规范和应急预案，强化安全生产责任追究制度，切实做到安全生产。我建议设立安全监督机构，负责企业安全生产的日常监督管理工作。

人力资源总监王某：

我讲两点：

(1) 内部审计部经理近期病休，内部审计部缺少负责人，建议由财务部经理殷某兼任内部审计部经理。殷某是财务会计专家，业务非常熟练，由他负责内部审计工作很有优势。

(2) 我们集团公司从去年开始对关键岗位实行定期轮岗制度，明确了轮岗范围、轮岗周期、轮岗方式等，但在执行中也存在一些问题，比如，有些岗位本来是由业务非常熟练的员工担任，轮岗后新员工业务不熟练，经常出问题。我建议对技术性强的岗位就不要轮岗了，以避免出现差错，对企业声誉造成影响。

总会计师郑某：上年我们集团公司根据内部控制基本规范的要求建立内部控制制度，取得了一些成果。现在国家又发布了内部控制配套指引，我建议聘请 A 会计师事务所对企业集团和集团内各子公司的内部控制进行咨询。A 会计师事务所是我们集团财务报表审计的主审事务所，对企业集团情况比较了解，聘请其咨询内部控制有利于提高内部控制的质量。快到年终了，年度报表审计和内部控制审计又要开始了，建议由 A 会计师事务所来做这两项审计，其对情况熟悉，审计速度快，可以省去很多麻烦。

会议通过了聘请 A 会计师事务所对集团公司及其子公司内部控制进行检查并提出咨询意见的动议。A 会计师事务所在对内部控制进行检查中发现如下情况：

(1) 甲集团公司的子公司南海公司为生产发电设备零配件的企业，甲集团公司在生产中没有生产余料入库和废品处理等方面的会计记录，形成大量账外资产。

(2) 在对甲集团公司的子公司风帆公司内部控制测试中，发现其各职能部门发生的管理费用、销售费用等期间费用均由各职能部门负责人审批后，由财务部统一支付或办理报销。

假定不考虑其他因素。

要求：1) 根据《企业内部控制基本规范》和企业内部控制配套指引，指出上述董事长、总经理、人力资源总监、总会计师的发言中存在的_{不当之处}，并简要说明理由。

【正确答案】 (1) 董事长张某发言中存在以下_{不当之处}：

_{不当之处}：对于重大决策、重大项目安排和重要人事任免均由董事长最终决定以及大额资金运作由董事长“一支笔”审批。(0.5 分)

理由：企业的重大决策、重大项目安排和重要人事任免以及大额资金运作等（即通常所说的“三重一大”），应当按照规定的权限和程序实行集体决策审批或者_{联签制度}；任何个人不得单独进行决策或者擅自改变集体决策意见。(1.5 分)

(2) 总经理李某发言中存在以下_{不当之处}：

①_{不当之处}：在经理层下设立战略委员会。(0.5 分)

理由：根据《企业内部控制应用指引第 2 号——发展战略》，企业应当在董事会下设立战略委员会。(1 分)

②_{不当之处}：企业发展战略经董事会批准后实施。(0.5 分)

理由：董事会应当严格审议战略委员会提交的发展战略建议方案，重点关注其全

局性、长期性和可行性，董事会在审议方案时如果发现重大问题，应当责成战略委员会对方案作出调整。企业的发展战略建议方案经董事会审议通过后，报经股东（大）会批准实施。（1分）

③不当之处：建议企业集团的主营业务由外贸出口转为外贸与国内房地产开发并重，并把目标确定在三年内收入翻番。（0.5分）

理由：发展战略过于激进，同时贸然进入高风险的房地产业也偏离了主业，可能导致因企业过度扩张而经营失败。（0.5分）

（3）人力资源总监王某发言中存在以下不当之处：

①不当之处：由财务部经理兼任审计部经理。（0.5分）

理由：根据《企业内部控制基本规范》，内部审计机构主要是对企业内部控制的有效性进行监督检查，应该保持相对独立性。由财务部经理兼任内部审计机构负责人将使内部控制的执行与监督检查混为一体，不符合独立性的要求。（1分）

②不当之处：对技术性强的岗位不实行轮岗。（0.5分）

理由：企业应当制定各级管理人员和关键岗位员工定期轮岗制度，明确轮岗范围、轮岗周期、轮岗方式等，形成相关岗位员工的有序持续流动，全面提升员工素质（1分）

（4）总会计师郑某发言中存在以下不当之处：

不当之处：由 A 会计师事务所进行内部控制咨询并出具年度内部控制有效性评价审计报告。（0.5分）

理由：为企业内部控制提供咨询的会计师事务所，不得同时为同一家企业提供内部控制审计服务。（0.5分）

要求：2）对 A 会计师事务所内部控制测试中发现的问题提出改进建议。

【正确答案】对 A 会计师事务所在内部控制测试中发现的问题提出以下改进建议：

（1）甲集团公司对生产余料和废品处理没有记录，不符合会计系统控制和财物保护控制的要求。南海公司应该完善会计系统控制，为生产过程各个环节设置必要的原始凭证，记录有关费用发生和生产消耗的情况；对材料消耗、费用支出、生产余料入库、废品损失及处理、产品完工入库等，都应如实记录，加强会计核算，做到账实相符，切实保护企业财产。（2.5分）

（2）子公司风帆公司规定各项期间费用的开支均由各职能部门负责人进行审批，并且未明确各项期间费用的开支范围和标准，违背了授权批准控制的原则，属于授权不当。同时，各职能部门负责人本身也会发生差旅费、业务招待费等费用，其自己发生的费用，由自己进行审批，集费用支出的审批与执行于一身，违背了内部控制有关“不相容岗位相互分离”的控制要求。建议子公司风帆公司建立成本费用业务的岗位责任制，明确相关部门和岗位的职责、权限，确保成本费用支出的审批与执行等不相容岗位相互分离；对于子公司风帆公司各职能部门负责人本身发生的差旅费、业务招待费等费用，必须由分管副总经理审批。（2.5分）

4. 甲公司系一家服装生产企业，采用标准成本法核算 A 产品成本，有关资料如下：

（1）本月单位产品直接材料的标准用量为 5 公斤，单位材料的标准价格为 2 元，单位产品的标准工时为 4 小时，预计标准总工时为 2000 小时，标准工资总额为 6000 元，标准制造费用总额为 7200 元（其中变动制造费用为 5000 元，固定制造费用为 2200 元）。

(2) 其他情况:

本月产品的实际产量为 490 件, 耗用直接人工 2100 小时, 支付工资 6620 元, 支付制造费用 7300 元 (其中变动制造费用 5400 元, 固定制造费用 1900 元), 采购原材料的价格为 2.1 元/公斤, 本月领用原材料 2050 公斤。

假定不考虑其他因素。

要求: 1) 编制 A 产品标准成本卡, 并填写下表:

A 产品标准成本卡

金额单位: 元

项目	用量标准	价格标准	单位标准成本
直接材料			
直接人工			
变动制造费用			
固定制造费用			
单位标准成本			

【正确答案】 A 产品标准成本卡

金额单位: 元

项目	用量标准 (公斤)	价格标准	单位标准成本
直接材料	5	2	10
直接人工	4	3 (6000/2000)	12
变动制造费用	4	2.5 (5000/2000)	10
固定制造费用	4	1.1 (2200/2000)	4.4
单位标准成本			36.4

(1 分)

要求: 2) 计算直接材料价格差异和直接材料用量差异。

【正确答案】 直接材料价格差异 = (实际价格 - 标准价格) × 实际用量 = (2.1 - 2) × 2050 = 205 (元) (1.5 分)

直接材料用量差异 = (实际用量 - 实际产量下标准用量) × 标准价格 = (2050 - 490 × 5) × 2 = -800 (元) (1.5 分)

要求: 3) 计算直接人工效率差异和直接人工工资率差异。

【正确答案】 直接人工效率差异 = (实际人工工时 - 实际产量下标准人工工时) × 工资率标准 = (2100 - 490 × 4) × 3 = 420 (元) (1.5 分)

直接人工工资率差异 = (实际工资率 - 标准工资率) × 实际人工工时 = (6620/2100 - 3) × 2100 = 320 (元) (1.5 分)

要求: 4) 计算变动制造费用效率差异、变动制造费用耗费差异、变动制造费用成本差异。

【正确答案】 变动制造费用效率差异 = (实际工时 - 实际产量下标准工时) × 标准分配率 = (2100 - 490 × 4) × 2.5 = 350 (元) (1 分)

变动制造费用耗费差异 = (实际分配率 - 标准分配率) × 实际产量下实际工时 = (5400/2100 - 2.5) × 2100 = 150 (元) (1 分)

变动制造费用成本差异 = 实际变动制造费用 - 实际产量下标准变动制造费用 = 5400 - 490 × 4 × 2.5 = 500 (元) (1 分)

[或: 变动制造费用成本差异 = 变动制造费用效率差异 + 变动制造费用耗费差异 = 350 + 150 = 500 (元) (1 分)]

5. 甲集团是一家大型上市集团公司，其经营领域十分广泛，涉及医药、食品、化妆品等诸多行业。除此之外，甲集团从 2013 年起开始涉足投资业务，从事企业并购、重组等业务，并于 2013 年成功收购丙公司、丁公司等有限公司。乙公司为生产酱油的 A 股上市公司，拥有先进的酱油生产设备及独特的酱油酿造技术，但经营遇到瓶颈，一直无法找到新的销路，提高市场占有率。2014 年初，甲集团通过对乙公司进行分析，非常认可乙公司的产品生产能力，遂决定收购乙公司，以其自身现有市场为基础为乙公司产品打开销路，进一步扩大市场份额。为此，甲集团特聘请资产评估机构对乙公司进行价值评估，评估基准日为 2013 年 12 月 31 日。资产评估机构经研究，决定采用收益法对乙公司的价值进行评估，并得到并购双方的认可。资产评估机构以 2014~2018 年为预测期，乙公司的财务预测数据如下表所示：

乙公司财务预测数据 单位：万元

项目	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年
税后净营业利润	950	1200	1350	1430	1500
折旧与摊销	400	480	550	600	600
资本支出	750	750	600	400	400
营运资金增加额	200	300	350	400	300

其他相关资料如下所示：

- (1) 假定乙公司自由现金流量从 2019 年起以 5% 的年复利增长率固定增长；
- (2) 乙公司 2013 年 12 月 31 日的股价为 18 元/股，2013 年股利为 1.5 元/股，甲集团对乙公司未来发展前景比较看好，计划以每年 5% 的股利增长率发放股利；
- (3) 基准日乙公司资本结构为：债务/权益=0.6，税前债务资本成本为 7.6%；
- (4) 乙公司所得税税率为 25%。

假定不考虑其他因素。

要求：1) 根据财务预测数据，计算乙公司预测期各年自由现金流量。

【正确答案】 乙公司预测期各年自由现金流量：

- (1) 2014 年：乙公司自由现金流量=950+400-750-200=400（万元）（0.5 分）
- (2) 2015 年：乙公司自由现金流量=1200+480-750-300=630（万元）（0.5 分）
- (3) 2016 年：乙公司自由现金流量=1350+550-600-350=950（万元）（0.5 分）
- (4) 2017 年：乙公司自由现金流量=1430+600-400-400=1230（万元）（0.5 分）
- (5) 2018 年：乙公司自由现金流量=1500+600-400-300=1400（万元）（0.5 分）

【答案解析】 本题考核“企业并购价值评估方法——收益法”知识点。收益法中，预测期各年的现金流量计算方法如下：自由现金流量=（税后净营业利润+折旧与摊销）-（资本支出+营运资金增加额）。

要求：2) 计算乙公司加权平均资本成本。

【正确答案】 乙公司加权平均资本成本：

权益资本成本=1.5×(1+5%)/18+5%=13.75%（1 分）

债务资本成本 = $7.6\% \times (1 - 25\%) = 5.7\%$ (1 分)

加权平均资本成本 = $1 / (1 + 0.6) \times 13.75\% + 0.6 / (1 + 0.6) \times 5.7\% = 10.73\%$
(2 分)

【答案解析】 本题考核“企业并购价值评估方法——收益法”知识点。收益法中，折现率可以通过加权平均资本成本模型确定： $r_{wacc} = E / (E + D) \times r_e + D / (E + D) \times r_d$ 。其中，股权资本成本可采用两种方式计算，一是资本资产定价模型，其计算公式为： $r_e = r_f + (r_m - r_f) \times \beta$ ；二是股利折现模型，计算公式为： $r_e = D_1 / P_0 + g$ 。债务资本成本 r_d 应该在税后的基础上进行计算，因为利息支出可以税前抵扣，所以其计算公式为： $r_d = r \times (1 - T)$ 。

要求：3) 计算乙公司企业价值。

【正确答案】 乙公司企业价值：

乙公司预测期期末价值 = $1400 \times 1.05 / (10.73\% - 5\%) = 25654.45$ (万元) (2 分)

乙公司企业价值 = $400 / (1 + 10.73\%) + 630 / (1 + 10.73\%)^2 + 950 / (1 + 10.73\%)^3 + 1230 / (1 + 10.73\%)^4 + 1400 / (1 + 10.73\%)^5 + 25654.45 / (1 + 10.73\%)^5 = 18645.16$ (万元) (1.5 分)

6. 甲单位为一家省级行政单位，按省财政厅要求执行中央级行政单位部门预算管理有关规定。2021 年 3 月，甲单位内部审计部门对该单位 2020 年度财政预算管理情况进行审计，重点关注了以下事项：

(1) 甲单位“办公楼修缮”项目原计划于 2020 年 2 至 4 月份实施，该项目已于 1 月底收到财政授权支付额度，并于 2 月初与工程施工方签订合同。但由于施工设计存在问题，房屋修缮工程一直处于停滞状态，合同无法如期实施。2020 年 5 月 30 日，为加快预算执行进度，甲单位将该项目资金用于正在实施的“职工宿舍整修”项目。

(2) 甲单位“职工食堂防水维修”项目在 2020 年 5 月底提前完成，形成财政拨款项目支出剩余资金 15 万元。财务处经进一步测算，下达的“办公楼保洁服务外包”项目预算控制限额 70 万元不足，预计完成“办公楼保洁服务外包”项目需要经费支出 85 万元，于是直接将“职工食堂防水维修”项目剩余资金 15 万元安排用于追加到“办公楼保洁服务外包”项目。

(3) 2020 年 6 月，甲单位根据财政部《关于加强和改进中央部门项目支出预算管理的通知》的文件精神，组织了一次学习讨论会。会议指出，项目支出预算具有专项性、完整性和交叉性的特征，各项目之间支出可以交叉，项目支出与基本支出之间也可以交叉。

(4) 2020 年甲单位在设定绩效目标时，对未满足要求的项目支出没有纳入项目库管理，但申请了部门预算资金。

(5) 甲单位在年度预算执行结束时，将尚未列支的基本支出结转下年用于其他项目支出。

要求：假定不考虑其他因素。根据国家部门预算管理、政府采购、财政支出绩效评价等有关规定，逐项指出事项 (1) 至 (5) 是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由。

【正确答案】 事项 (1) 存在不当之处。(1 分)

理由：项目资金应按规定用途使用 (或：应专款专用)；在年度预算执行中确需调整用途的，需报财政部门审批。(1 分)

事项（2）存在不当之处。（1分）

理由：年度预算执行中，因项目目标完成，不需要继续支出的预算资金，中央部门应及时清理为结余资金并报财政部，由财政部收回。（1分）

事项（3）存在不当之处。（1分）

理由：项目支出预算具有专项性、完整性和独立性的特征，项目之间支出不能交叉，项目支出与基本支出之间也不能交叉，如果出现交叉则说明项目的目标或任务有重叠，项目边界不清，设置不尽合理。（1分）

事项（4）存在不当之处。（1分）

理由：绩效目标是部门预算安排的重要依据，未按要求设定绩效目标的项目支出，不得纳入项目库管理，也不得申请部门预算资金。（1分）

事项（5）存在不当之处。（1分）

理由：年度预算执行结束时，尚未列支的基本支出全部作为结转资金管理，结转下年继续用于基本支出。（1分）

7. 甲公司成立于 2010 年，是乙公司的下属子公司，主要从事建筑材料的生产和销售。为实现规模化经营，提升市场竞争力，甲公司进行了多次融资与并购，迅速提高了公司的竞争力。其中甲公司有关并购的部分事项如下：

（1）甲公司收购丙公司：丙公司为一家主营装修原材料生产和销售的企业，是甲公司装修材料的供应商。甲公司购买丙公司之前双方不存在关联方关系。为实现装修材料产业专业化生产，2019 年 4 月 30 日，甲公司支付现金 3 亿元成功收购了丙公司 100% 的股权，办理了必要的财产权转移交接手续。同日，甲公司向丙公司董事会派出 7 名成员，能够控制丙公司的财务和经营政策；该项交易后续不存在实质性障碍。丙公司的可辨认净资产的账面价值为 2.6 亿元，公允价值为 2.8 亿元。

（2）甲公司收购丁公司：丁公司是乙公司于 2015 年设立的一家全资子公司，其主营业务是从事建筑安装工程。乙公司出于战略考虑，决定在 2019 年由甲公司购买丁公司 80% 的股权。2019 年 6 月 30 日，甲公司向丁公司交付一项固定资产以作为取得相应股权的对价，固定资产原值 0.35 亿元，已计提折旧 0.04 万元，评估公允价值为 0.35 亿元。当日，丁公司可辨认净资产的账面价值为 0.6 亿元，公允价值为 0.7 亿元。

（3）甲公司收购 A 公司：为进一步提升东部地区的市场竞争力，2019 年 12 月 1 日，甲公司以现金 0.2 亿元取得东部企业 A 公司 90% 的有表决权股份。A 公司为 2016 年新成立的销售公司，截止 2019 年 11 月 30 日，A 公司仅持有货币资金 0.25 亿元，不存在其他资产和负债，实收资本 0.2 亿元，资本公积 0.05 亿元。

要求：1）分别指出甲公司并购丙公司、丁公司、A 公司是否构成企业合并，如构成企业合并，指出合并类型并说明理由；如不构成企业合并，请说明理由。

【正确答案】①甲公司并购丙公司构成企业合并。属于非同一控制下的企业合并。（1分）

理由：甲公司与丙公司并购前不存在关联方关系，因此属于非同一控制下的企业合并。（1分）

②甲公司并购丁公司构成企业合并。属于同一控制下的企业合并。（1分）

理由：因为甲公司和丁公司在并购前均受乙公司控制，且控制均非暂时性的。（1分）

③甲公司并购 A 公司不构成企业合并。（0.5 分）

理由：A 公司只有货币资金，不构成业务，不满足企业合并的条件，因此不属于企业合并。（1 分）

要求：2）分别指出甲公司并购丙公司、丁公司时，在合并报表中是否产生商誉；如产生商誉，计算产生的商誉的金额；如不产生商誉，说明甲公司支付的对价与享有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）份额的差额的处理方法。

【正确答案】 ①甲公司并购丙公司产生商誉。（1 分）

商誉金额=3-2.8×100%=0.2（亿元）。（1 分）

②甲公司并购丁公司不产生商誉。（1 分）

甲公司支付的对价 0.31 亿元与取得的丁公司可辨认净资产账面价值份额 0.48 亿元（0.6×80%）之间的差额 0.17 亿元，应当调整资本公积。（1.5 分）

二、案例分析题

1. 甲公司是 A 股上市集团公司，主要从事家电产品的生产和销售，其产品在内境外销售，甲公司在 2019 进行金融工具投资业务，为此，召集集团财务人员，学习和探讨金融工具相关业务，相关人员发言要点如下：

A 财务人员：2019 年，我公司购入了一项贷款组合，且该组合中包含已发生信用减值的贷款。如果贷款不能按时偿付，公司将通过各种方式尽可能实现合同现金流量，例如通过邮件、电话或其他方法与借款人联系催收，根据该贷款的业务模式，在初始确认时，应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。

B 财务人员：公司持有的混合金融资产包括嵌入衍生工具，且这项金融资产的主合同资产不符合金融工具会计准则规范，建议将该金融资产直接指定以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产。

C 财务人员：公司持有的可转换债券除了一般债券投资的基本特征到期收回本金、获取约定利息或收益外，还嵌入了一项转股权，通过嵌入衍生工具，公司在获得的收益的基本借贷安排的基础上，还会产生其他因素变动的不确定性，公司持有的该可转换债券投资应分类为以摊余成本计量的金融资产。

D 财务人员：公司持有的除对被投资单位实施控制、共同控制、重大影响的权益性工具投资，均应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。

E 财务人员：公司在评估金融工具的信用风险自初始确认后是否显著增加时，应当考虑预计信用损失金额的变化。

F 财务人员：如果公司项目中的被套期项目与套期工具之间不再存在经济关系，或者被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响开始占主导地位时，公司应当终止运用套期会计。

要求：假定不考虑其他因素，根据上述资料，逐项判断财务人员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。

【正确答案】 （1）存在不当之处。（1 分）

不当之处：应把贷款分类为以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产。（1 分）

理由：甲企业管理该贷款组合的业务模式是以收取合同现金流量为目标。即使甲企业预期无法收取全部合同现金流量（部分贷款已发生信用减值），但并不影响其业务模式，所以应分类为以摊余成本计量的金融资产。（2 分）

(2) 存在不当之处。(1 分)

不当之处: 建议将该金融资产直接指定以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产。(1 分)

理由: 对于包括一项或多项嵌入衍生工具的混合工具, 如果主合同不是金融工具会计准则规范的资产, 且不是以下两种情况, 那么企业可以将其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或金融负债: (1) 嵌入衍生工具对混合工具的现金流量没有产生重大改变; (2) 在初次确定类似的混合合同是否需要分拆时, 几乎不需分析就能明确其包含的嵌入衍生工具不分拆。(2 分)

(3) 存在不当之处。(1 分)

不当之处: 应将可转换债券分类为以摊余成本计量的金融资产。(1 分)

理由: 由于可转换债券不符合本金加利息的合同现金流量特征, 企业持有的可转换债券投资应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。(2 分)

(4) 存在不当之处。(1 分)

不当之处: 均应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。(1 分)

理由: 企业可以将交易性权益工具投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。(1 分)

(5) 存在不当之处。(1 分)

不当之处: 应当考虑预计信用损失的变化。(1 分)

理由: 企业在评估金融工具的信用风险自初始确认后是否显著增加时, 应当考虑金融工具预计存续期内发生的违约风险的变化, 而不是预期信用损失金额的变化。(2 分)

(6) 不存在不当之处。(1 分)

2. 甲单位为一家中央级事业单位, 乙单位和丙单位为其下属事业单位, 均已实行国库集中收付制度并执行《政府会计准则》和《政府会计制度》, 2020 年 12 月 16 日, 甲单位财务处负责人组织召开有关本单位及附属单位的工作会议, 对下列事项进行研究:

(1) 甲单位由于 2020 年上半年取得事业收入超出预算较多, 申请根据单位实际情况, 并经甲单位会议讨论, 甲单位负责人同意调整增加 2020 年下半年的日常公用经费基本支出预算中的公务交通补贴费用。

(2) 2020 年 6 月, 甲单位按规定购置一台专业设备, 并与供应商 A 公司签订了政府采购合同, 组装时发现, 该设备需要与 A 公司自主研发的零部件一起使用, 由于该零部件只能从 A 公司采购, 所以甲公司采用了单一来源方式采购。

(3) 2020 年 5 月, 甲单位经主管部门审批后, 将一栋办公楼对外出租(资产价值 900 万元), 经公开招租后, 与 C 公司签订了 6 年的租赁合同。2020 年 7 月, 甲公司收到一季度的租金, 并将租金收入纳入单位预算管理。

(4) 内部控制评价是实施内部控制的重要环节, 所以甲单位按照要求制定了内部控制评价方案, 侧重对高风险领域和重要业务单位、重要经济事项进行评价, 甲单位审计部主任认为内部控制评价只需要对内部控制设计的有效性发表意见。

(5) 甲单位及其下属单位对政府采购活动实施归口管理, 由采购中心负责, 因近期采购项目较多, 工作量大, 采购中心认真分析了各采购项目需求, 先采购重点急需项目, 再一个就是想出应对策略提高采购工作效率。

(6) 在丙单位近期的一次内部工作会议中指出, 单位应建立健全内部控制关键岗位责任制, 会议中丙单位内审部门王某建议: 单位财务负责人进行 5 年制的轮岗, 物资采购人、仓库管理员、会计、出纳实行定期轮岗, 在移交工作时, 也要有部门负责人监督。

(7) 2020 年 12 月, 乙单位员工预借 2021 年 1 月出差借款 10000 元, 该笔费用纳入了 2021 年预算管理, 在 2020 年借款时, 会计处理为增加其他应收款 10000 元, 减少银行存款 10000 元, 在预算会计中, 增加了事业支出 10000 元, 减少资金结存 10000 元。

(8) 丙单位与 A 公司业务往来中产生预付账款 10 万元, 由于 A 公司违规经营, 近日已经被工商部门吊销营业执照, A 公司已无法按合同中的约定给丙单位发货, 丙单位将该笔预付账款 10 万转入了当期费用。

要求: 1) 根据部门预算管理、行政事业单位国有资产管理、政府会计准则和制度、内部控制等有关国家规定, 逐项分析判断:

事项 (1) 至 (6) 的做法是否正确; 如不正确, 分别说明理由。

【正确答案】 事项 (1) 的处理不正确。(1 分)

理由: 中央部门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, 可报财政部批准后, 安排项目支出或结转下年使用。(2 分)

事项 (2) 的处理正确。(1 分)

事项 (3) 的处理不正确。(1 分)

理由: 中央级事业单位国有资产出租, 资产价值在 800 万元人民币以上的, 应经主管部门审核后报财政部审批; 中央级事业单位利用国有资产出租、出借的, 期限一般不得超过 5 年, 国有资产出租取得的收入, 应按规定纳入一般预算管理, 全部上缴中央国库。(3 分)

事项 (4) 的处理不正确。(1 分)

理由: 内部控制的有效性包括内部控制设计的有效性和内部控制执行的有效性。因此, 不能只对内部控制设计的有效性发表意见。(1.5 分)

事项 (5) 的处理正确。(1 分)

事项 (6) 的处理正确。(1 分)

要求: 2) 事项 (7) 至事项 (8) 的中的处理是否正确, 如不正确, 指出正确的会计处理。

【正确答案】 事项 (7) 的处理不正确。(1 分)

正确的会计处理: 在借款时, 预算会计无需处理。(1.5 分)

事项 (8) 的处理不正确。(1 分)

正确的会计处理: 行政事业单位预付账款无法收到所购货物、服务时, 需要转入其他应收款, 再按规定进行处理。(2 分)