

高级会计师案例分析精讲一

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】甲公司是一家在上海证券交易所上市的大型国有集团公司，主要从事 M 产品的生产与销售，系国内同行业中的龙头企业。2019 年初，甲公司召开经营与财务工作专题会议。部分参会人员发言要点摘录如下：

（1）总经理：近年来，国内其他企业新建了多个与本公司产品同类的生产线，对公司产品原有的市场份额形成一定冲击。不过，公司与国内同行企业相比，在产品质量、技术水平、研发和营销能力、管理协同和人才竞争力等方面依然具有领先优势。面对 M 产品技术变革步伐加快、客户需求多样化的市场形势，2019 年，公司应继续坚持“需求引导、创新驱动、特色突出”的经营战略，大力开展技术创新，为客户提供优质独特的产品和服务体验，持续保持公司在全行业中的竞争优势。

（2）财务部经理：公司业务在 2017 年经历了快速发展，营业收入同比增长 38%。但是债务规模也随之大幅攀升，2017 年末资产负债率高达 85%，显示出财务风险重大。2018 年，公司努力优化资本结构，主要做了以下工作：①适度压缩债务规模，提高留存收益比例；②综合采用吸收直接投资、引入战略投资者和非公开定向增发等方式进行权益融资（增发定价基准日前 20 个交易日公司股票均价为每股 17 元；增发前公司总股本数量为 25 亿股）；③严格控制赊销条件，强化应收账款催收力度，大幅度改善应收账款周转率；④严格控制并购事项，慎重进入核心能力之外的业务领域。2018 年末，公司资产负债率同比下降了 10 个百分点，为充分利用现有资源、实现财务业绩和资产规模稳定增长奠定了基础。2019 年，公司应当根据自身经营状况确定与之匹配的发展速度。

（3）投资部经理：公司 2018 年完成增资发行后，资金充裕，可以同时投资多个项目。为保持公司技术领先优势，需加大技术项目投资。现有 A、B 两个投资项目可供选择，加权平均资本成本均为 9%。经测算，A、B 两个项目的内含报酬率分别为 17.87% 和 15.04%，净现值分别为 0.37 亿元和 0.68 亿元。

（4）企业发展部经理：公司技术创新和管理能力较强，M 产品市场优势明显。鉴于国内市场日趋饱和，应加快开拓国际市场。我国政府提出的“一带一路”倡议得到了沿线国家的积极响应，一些沿线国家既是公司产品的原材料产地，也

是公司产品的巨大潜在市场。沿线国家大多数处于工业化中后期阶段，产品生产和技术水平有待提高。建议公司 2019 年从这些沿线国家中选择一些风险适度、业务互补性强的项目，开展相关的境外直接投资业务。

假定不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1)，指出甲公司采取的经营战略具体类型及甲公司实施该战略所具有的内部条件。

(2) 根据资料 (2)，从资本筹措与使用特征的角度，判断财务经理发言所体现的公司财务战略具体类型，并说明理由。

(3) 根据资料 (2) 和我国增发融资相关规定，计算确定甲公司可申请增发发行股票的最大发行量及该发行量下的最低融资额。

(4) 根据资料 (3)，结合企业投资项目的一般分类方法，对甲公司面临 A、B 两个投资项目进行决策，并说明理由。

(5) 根据资料 (4)，指出企业发展部经理建议所体现的开展境外直接投资的主要动机。

【答案】

(1) 差异化战略。

内部条件：在产品质量、技术水平、研发和营销能力、管理协同和人才竞争力等方面具有领先优势。

【提示】2020 年教材调整差异化战略的适用条件内容，删除外部条件，内部条件只保留前 5 项。适用条件不再区分外部条件和内部条件。

(2) 稳健型战略。

理由：适度压缩了债务融资规模，提高留存收益比例；严格控制并购事项及慎重进入核心能力之外的业务；充分利用现有资源，实现财务业绩和资产规模稳定增长。

(3) 股票最大发行量 = $25 \times 20\% = 5$ (亿股)

增发发行最低融资额 = $5 \times 17 \times 90\% = 76.5$ (亿元)

(4) 若 A、B 两个项目为独立项目或依存项目，则均可采纳；

理由：A、B 两个项目内含报酬率 IRR 均大于加权平均成本 9%【或：A、B 两个项目净现值 NPV 均大于 0】。[4.2]

若 A、B 两个项目为互斥项目，则选择 B 项目。

理由：净现值法将项目的收益与股东财富直接关联。当 NPV 法与 IRR 法出现矛盾时，以 NPV 法为准。

【提示】2020 年教材删除依存项目的内容，各位考生适当了解即可。

(5) 甲公司境外直接投资的主要动机：获取原材料；分散和降低经营风险；发挥自身优势，提高竞争力。

考点体现：

(1) 经营战略的内涵与类型——差异化战略；经营战略选择——差异化战略选择；

(2) 财务战略概述——财务战略分类；

(3) 企业融资方式决策——权益融资——权益再融资——增发；

(4) 投资决策概述——投资项目的类别；投资决策方法——净现值法、内含报酬率法、投资决策方法的总结；

(5) 境外直接投资概述——境外直接投资的动机。

考核方式：

(1) 指出采取的经营战略具体类型及实施该战略所具有的内部条件；

(2) 从资本筹措与使用特征的角度，判断发言所体现的公司财务战略具体类型，并说明理由；

(3) 计算确定公司可申请增资发行股票的最大发行量及该发行量下的最低融资额；

(4) 对两个投资项目进行决策，并说明理由；

(5) 指出建议所体现的开展境外直接投资的主要动机。

答案分析：

1. 通过上述 5 小问题，我们了解到高会考试的形式为：“指出……”、“判断……，并说明理由”、“计算……”、“对……进行决策，并说明理由”。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) 考核的是经营战略的内涵与类型——差异化战略、经营战略选择——差异化战略选择。关于三大经营战略，是第一章中考核频率比较高的知识点，考试时通常要求考生指出某公司采取的经营战略具体类型，并说明理由，或者结合经营战略的选择来出题，要求考生指出采用该种经营战略的适用条件。所以建议各位考生掌握经营战略三种类型的定义、适用情况等，以应对相关题目。

(2) 考核的是财务战略概述——财务战略分类。关于财务战略的分类，按照资本筹措与使用特征角度的分类是最容易考核的。关于财务战略的分类，首先要掌握三种财务战略定义，其次掌握每一种财务战略的特点和优缺点。出现类似题目时，能够根据案例材料的表述找出关键词或者关键语句，准确判断出来体现的是哪种财务战略类型。

(3) 考核的是企业融资方式决策——权益融资——权益再融资——增发。这道小问考核的非常巧妙，很多考生没有弄明白题目的意思，“什么最大是发行量，什么是最低融资额，没有学过啊”，这是一部分考生做题时脑子里浮现的话。其实考题一点也不偏，考核的都是教材上的原话。上市公司申请非公开发行股票的，拟发行的股份数量不得超过本次发行前总股本的 20%，“不得超过”说明有上限，所以股票的最大发行量就是增发前公司总股本数量 25 亿股 \times 20%；上市公司定向增发的发行价格不低于定价基准日前 20 个交易日公司股票价格均价的 90%，“不低于”说明有下限，所以增资发行的最低融资额就是股票最大发行量 \times 最低发行价（ $17 \times 90\%$ ）。建议各位 2020 年考生备考时尤其注意带数字的相关规定，最起码了解教材的位置，万一考试考到了，能够迅速定位教材，然后做出分析。

(4) 考核的是投资决策概述——投资项目的类别、投资决策方法——净现值法、内含报酬率法、投资决策方法的总结。2020 年教材删除了依存项目的有关说法，适当了解即可。本题涉及两个投资决策方法——净现值法和内含报酬率法，各位考生要掌握这两种方法的决策原则，涉及多个投资项目选择时，能够做出一定的分析，选出最优方案，尤其注意净现值法和内含报酬率法的判断出现矛

盾时，以净现值法为准。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（如回收期法、现值指数法、会计收益率法）的计算与分析。

（5）考核的是境外直接投资概述——境外直接投资的动机。本题考核的比较简单，要求根据案例资料判断开展境外直接投资的主要动机。关于境外直接投资决策这一节内容，可考性比较高的细小知识点是境外直接投资的动机、评价指标与风险管理，2020 年考生尤其注意适当掌握境外直接投资的评价指标与风险管理。

高级会计师案例分析精讲二

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 15 分】甲公司是一家从事电子设备制造的国有控股上市公司，拥有 A、B 两家子公司。为提高管理水平和战略执行效果，甲公司管理层决定加强全面预算管理，调整绩效评价体系。有关资料如下：

（1）提高预算编制质量。2018 年 10 月，甲公司向各子公司下发 2019 年度全面预算编制指导方案。

①2018 年 3 月，为探索产业转型和多元化经营，甲公司并购了 A 公司。A 公司是一家从事生命技术服务业务的企业，并购前 A 公司的业务与甲公司的电子设备制造业务彼此没有关联。鉴于 A 公司以前年度经济活动中存在较多的不合理费用开支项目，指导方案要求 A 公司以零为起点，从实际需要出发分析预算期内各项经济活动的合理性，经综合平衡后形成年度预算方案。

②因 B 公司的产品年度产销量存在较大不确定性，指导方案要求 B 公司采用弹性预算公式法编制年度预算。B 公司编制 X 产品生产本年度预算的相关资料为：年度固定成本为 0.65 亿元，弹性定额为每件 0.25 万元，弹性定额适用的产量为 30—35 万件。

（2）加强预算过程管控。为强化预算责任、加强预算控制，甲公司决定从 2019 年开始对预算内、预算外和超预算审批事项均严格按同一审批流程进行控制。

(3) 调整绩效评价体系。自 2019 年开始, 甲公司拟采用平衡计分卡对子公司绩效进行考核评价。在讨论平衡计分卡指标体系时, 有关人员观点如下:

① 战略部经理认为, 平衡计分卡应围绕战略目标展开指标体系的构建, 且应以非财务指标为核心, 因为非财务指标可反映未来绩效, 有利于实现未来的财务成功。

② 人力资源部经理认为, 平衡计分卡关注的是各类指标间的平衡, 如财务指标与非财务指标的平衡、结果性指标与动因性指标的平衡等, 所以在分配指标权重时也应对各指标进行综合权衡, 对特别重要的指标可适当提高权重, 但对任何一个指标均不可设立“一票否决”制度。

③ 财务部经理认为, 平衡计分卡各个层面的指标间应具有因果关系, 这种因果关系可依次推进, 最终的结果应能够明确反映出公司的战略实施效果。

假定不考虑其他因素。

要求:

(1) 根据资料 (1) 中的第①项, 按照并购双方行业相关性划分, 指出甲公司并购 A 公司的并购类型, 并说明理由。

(2) 根据资料 (1) 中的第①项, 指出甲公司要求 A 公司 2019 年采用哪种预算编制方法; 判断采用该方法是否恰当, 并说明理由。

(3) 根据资料 (1) 中的第②项, 如果预计 X 产品 2019 年度产量为 32 万件, 计算确定 X 产品 2019 年度生产成本的预算目标; 如果预计 X 产品 2019 年度产量为 29 万件, 采用弹性预算法编制预算时应如何处理。

(4) 根据资料 (2), 指出甲公司的做法是否恰当, 并说明理由。

(5) 根据资料 (3), 分别指出甲公司战略部经理、人力资源部经理和财务部经理的说法是否合适; 如不恰当, 说明理由。

【答案】

(1) 并购类型, 混合并购【或: 纯粹的并购】

理由: A 公司与甲公司的生产经营彼此没有关联度。

或:

A 公司与甲公司既非竞争对手, 又非现实中或潜在的客户或供应商。

(2) 预算编制方法: 零基预算法。

恰当。

理由：A 公司以前年度经济活动存在较多的不合理性。

(3) 2019 年度生产成本预算目标 = $0.65 + 0.25 \times 32 = 8.65$ (亿元)

处理措施：修正、更新弹性定额【或：改为列表法编制】。

(4) 不恰当。

理由：预算内审批事项，应简化流程，提高效率；预算外审批事项，应严格控制，防范风险；超预算审批事项，应执行额外的审批流程。

或：

对于预算内非常规或金额重大事项，应经过较高的授权批准层审批。

对于超预算或预算外事项，应当实行严格特殊的审批程序，金额重大的还应报经预算管理委员会或董事会审批。

或：

预算管理应遵循权变性原则，刚性与柔性相结合。

(5) 战略部经理说法不恰当。

理由：平衡计分卡指标体系应以财务指标为核心，其他维度指标应与核心维度的一个或多个指标相关联。

人力资源部经理说法不恰当。

理由：对特别关键、影响企业整体价值的指标可设立“一票否决”制度。

财务部经理说法恰当。

考点体现：

- (1) 企业并购类型——按照并购双方行业相关性划分；
- (2) 全面预算的编制方法——零基预算法；
- (3) 全面预算的编制方法——弹性预算法；
- (4) 全面预算控制——全面预算控制的方式；
- (5) 平衡计分卡——平衡计分卡指标体系设计、平衡计分卡指标的权重分配、平衡计分卡的有效应用。

考核方式：

- (1) 按照并购双方行业相关性划分，指出并购类型，并说明理由；
- (2) 指出采用哪种预算编制方法；判断采用该方法是否恰当，并说明理由；

(3) 计算确定生产成本的预算目标；采用弹性预算法编制预算时应如何进行处理；

(4) 指出做法是否恰当，并说明理由；

(5) 指出说法是否合适；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：“指出……，并说明理由”、“指出……；判断……是否恰当，并说明理由”、“计算……”、“指出做法是否恰当，并说明理由”、“指出说法是否合适；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。本题考核的是第三章、第四章和第七章的知识点，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) 考核的是企业并购类型——按照并购双方行业相关性划分。关于按照并购双方行业相关性划分标准，在 2019 年、2017 年、2013 年有过考核，在企业并购类型的划分标准中考核概率是最高的。混合并购中的市场扩张性并购容易与横向并购混淆，二者的区别在于彼此之间是否具有直接的竞争关系，如果是竞争对手之间的合并就是横向并购，如果产品不在同一个地区市场上销售，不存在直接竞争关系，则属于市场扩张性并购。各位考生要能够准确区分横向并购、纵向并购和混合并购。除这种划分标准外，还应该掌握其他的划分标准。

(2) 和 (3) 考核的是全面预算的编制方法——零基预算法、弹性预算法。关于全面预算的编制方法可以说是每年必考的内容，常见的考核方式为“指出某公司采用哪种预算编制方法，并说明理由”。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，2020 年考题可能要求考生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) 考核的是全面预算控制——全面预算控制的方式。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。

(5) 考核的是平衡计分卡——平衡计分卡指标体系设计、平衡计分卡指标的权重分配、平衡计分卡的有效应用。本题以有关人员发言的形式考核了教材原文内容，要求判断正误，并说明理由，因为平衡计分卡知识比较理论化，最容易考核的是直接引用教材原文来加以考核，所以要求各位考生熟悉平衡计分卡的细节内容，不要求熟练背过，但至少阅读 2 遍，考题中考到时，能够迅速定位教材，然后做出判断。关于第四章企业绩效评价，2019 年只考核了 1 个小问，除平衡计分卡外，经济增加值的相关内容也是高频考点，建议各位考生适当掌握。

高级会计师案例分析精讲三

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】甲公司是一家领先的智能终端和信息基础设施提供商，在通信网络、信息技术和智能终端等领域为客户提供产品、解决方案和运维服务。2019 年 4 月初，甲公司召开了中高层管理人员参加的风险管理专题研讨会。有关人员发言要点如下：

(1) 供应部经理：公司智能终端产品的核心系统和信息基础设施的关键组件，分别由 S 国乙公司和丙公司供应。近期，S 国政府以乙公司和丙公司违反出口管制规定为由，要求这两家公司自 2019 年 9 月 1 日起，不得向甲公司提供产品。2018 年，公司智能终端业务和信息基础设施业务的销售收入约 650 亿元，接近公司销售收入总额的 90%。

(2) 市场部经理：国际电信联盟提供的数据显示，截至 2018 年末，全球仍有 66.3% 的家庭未能联接网络，约一半人口无法接入互联网，20 多亿人口没有享受良好的移动宽带服务。这说明公司的产品市场仍有很大的拓展空间，公司应当加大销售力度，增加销售费用预算，将其占销售收入的比例，由 2018 年的 10% 提高到 15%。销售费用占销售收入比例的行业平均水平为 8%。

(3) 财务部经理：与 2018 年同期相比，2019 年第一季度公司销售收入增长了 30 亿元，经营活动现金净流量下降了 5 亿元；应收商业承兑汇票增加了 5000 万元，应收银行承兑汇票下降了 2000 万元。此外，2019 年 6 月底前，公司陆续

到期的短期借款近 20 亿元，一季度又有多个投资项目陆续开工，资金周转开始紧张，必须提前做好偿债资金准备。

(4) 风险管理部经理：针对上述风险，建议各部门认真评估相关风险发生的可能性和影响程度，合理确定所承担的风险类别及风险敞口。风险管理部将在汇总各部门上报的风险敞口的基础上，考虑各个风险因素之间的相关性，按规定的权限和程序逐级上报调整公司总体风险敞口水平。

(5) 总经理：当前面临的形势异常严峻，要增强忧患意识，坚持底线思维，对风险应对方案进行持续优化，彻底杜绝各类风险的发生。

假定不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1)，按照能否为企业带来盈利等机会为标志，指出甲公司面临的风险类别，并针对该风险提出有哪些应对措施。

(2) 根据资料 (2) 和 (3)，逐项说明甲公司可能面临的财务风险。

(3) 根据资料 (4)，指出风险管理部经理的发言是否存在不当之处；对存在不当之处的，说明理由。

(4) 根据资料 (5)，指出总经理的发言是否存在不当之处；对存在不当之处的，说明理由。

【答案】

(1) 风险类别：控制性风险【或：不确定风险】

注：控制性风险（不确定风险）侧重于满足企业合规性的要求，也对企业日常运营中面临的不确定性，如利率汇率变化、原材料及产品的价格涨跌、设备修理频次、供应商断货、国家政策发生变化、竞争对手转变竞争策略等进行管理，应对可能发生的损失。

应对措施：

- ① 尽快寻找替代供应商，挺过当前生存难关；
- ② 加大投资力度，着手自主研发，彻底摆脱技术掣肘；
- ③ 调整公司产业方向；
- ④ 积极与 S 国政府沟通，争取解除管制措施；
- ⑤ 根据合同条款，与乙公司和丙公司协商赔偿事宜。

【提示】2020 年教材已删除能否为企业带来盈利等机会为标志的风险分类，各位考生适当了解即可。

(2) ①销售费用高于行业平均水平，继续大幅增加销售费用，可能导致公司利润减少【或：销售费用过高或过大】；

②销售收入上升，经营活动现金流量下降，说明资金流转速度放缓，收入质量（盈利质量）下降，存在流动性风险和可持续性发展风险；

③应收银行承兑汇票下降，应收商业承兑汇票上升，应收票据质量变差，可能导致坏账增加，公司利润减少；

④上半年大额银行借款集中到期，一季度多个投资项目开工，可能导致资金短缺或资金周转困难。

(3) 不存在不当之处。

(4) 存在不当之处。

理由：风险应对就是要保证通过对不利事件、有利事件的分析后，所选择实施方案将剩余风险控制在期望的风险容量和风险容限内。因此没有必要杜绝所有风险。

或：企业制定风险应对方案，应权衡风险与回报、成本与收益之间的关系，杜绝各类风险，不符合平衡性原则。

或：有些风险可能给企业带来盈利机会。

或：风险管理使不利因素控制在该企业的可承受范围内。

或：风险管理是企业目标的实现提供合理保证。

考点体现：

(1) 风险管理概述——风险的含义及其分类；

(2) 风险管理概述——风险的含义及其分类；

(3) 风险分析；

(4) 风险应对。

考核方式：

(1) 按照能否为企业带来盈利等机会为标志（注：这种分类方式 2020 年教材已删除），指出面临的风险类别，并针对该风险提出有哪些应对措施；

(2) 说明可能面临的财务风险；

(3) 指出是否存在不当之处；对存在不当之处的，说明理由；

(4) 指出是否存在不当之处；对存在不当之处的，说明理由。

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为：“指出……，并提出应对措施”、“说明……”、“指出是否存在不当之处；对存在不当之处的，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的。本题考核的是第五章第四节的知识点，题目比较灵活，每一道小题对应一个或两个资料，综合性并不强。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 和 (2) 考核的是风险管理概述——风险的含义及其分类。“根据资料，从……角度，指出某公司面临的风险类别”是近几年频繁考查的形式，2019 年考题还要求针对风险提出应对措施，比较灵活，只要考生提出来的应对措施有道理即可得分。各位考生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类风险，并做进一步分析。

(3) 考核的是风险分析。2020 年教材将原“风险评估”的说法改为了“风险分析”，只是表述上的修改，实质上没有变动。考题习惯将教材上的原文改成某位成员的发言，然后要求考生判断是否存在不当之处，并说明理由。各位考生要了解考试的“套路”，除重点内容外，也要注意“犄角旮旯”的表述。

(4) 考核的是风险应对。除风险类别外，第五章第四节企业风险管理中最常考的知识点就是风险应对策略了。风险应对是要通过对不利事件、有利事件的分析，选择实施方案将剩余风险控制在可承受度以内，并不是杜绝所有的风险。各位考生要习惯这种考核方式，即：将教材上的原文改成某位成员的发言，然后要求考生判断是否存在不当之处，并说明理由。除考核教材原文外，还可能考核风险承受、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。

高级会计师案例分析精讲四

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲四（4 小问）

【本题 10 分】甲公司作为一家以复合材料研发、生产和销售为主业的集团企业，于 2018 年在上海证券交易所上市。2019 年初，甲公司决定根据《企业内部控制基本规范》及其配套指引等有关规定，对内部控制体系进行优化，并就此制定了 2019 年度内部控制体系优化实施方案。该方案部分要点如下：

(1) 整合职能部门。将公司的内部控制部和风险管理部合并为风险与内控部，从工作目标、内容、要求以及具体工作执行的方法、程序等方面，对内部控制建设和风险管理工作进行整合。合并后的风险与内控部由总经理直接领导。

(2) 突出控制重点。在全面控制的基础上，对存在重大风险隐患的业务实施重点控制：①加强对子公司投资的管控，通过合法有效形式履行出资人职责，维护公司权益。②加强对外担保管理，可为与其他企业存在重大经济纠纷、面临法律诉讼且可能承担较大赔偿责任的担保申请人提供相保，但应要求其提供反担保。③加强存货管理，除存货在公司不同仓库内部流转不必办理出入库手续外，所有采购、生产、销售环节涉及的存货流转均需履行严格的出入库手续。

(3) 强化自我评价。授权内部审计部门具体实施公司内部控制有效性的年度自我评价工作，评价范围包括集团总部(及分公司)，子公司、合营企业和联营企业；评价报告按规定的权限和程序逐层审批并由董事会最终审定后对外披露。

(4) 加强外部审计。委托为公司提供年度财务报表审计服务的 A 会计师事务所实施年度内部控制审计工作。A 会计师事务所在实施审计工作过程中可结合实际情况适当利用公司自我评价工作的成果，并应当对财务报告内部控制有效性和非财务报告内部控制有效性发表审计意见。

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，回答下列问题：

(1) 简要说明资料(1)中对内部控制建设和风险管理工作进行整合的合理性。

(2) 逐项指出资料(2)中①至③项是否存在不当之处;对存在不当之处的,分别说明理由。

(3) 指出资料(3)中是否存在不当之处;对存在不当之处的,说明理由。

(4) 指出资料(4)中是否存在不当之处;对存在不当之处的,说明理由。

【答案】

(1) 合理性: ①内部控制的最终目标是防控风险,促进企业实现发展战略;风险管理的目标也是防控风险,促进企业实现发展战略,且两者都要求将风险控制在可承受范围之内。②内部控制与风险管理二者不是对立的,而是协调统一的整体。③可以避免职能交叉,提高运行效率。

(2) 事项①不存在不当之处。

事项②存在不当之处。

理由:对于担保申请人出现与其他企业存在较大经济纠纷、面临法律诉讼且可能存在较大赔偿责任情形的,不得提供担保。

事项③存在不当之处。

理由:企业应当详细记录存货入库、出库及库存情况,做到存货记录与实际库存相符。

或:如果存货内部流转不办理出库手续,可能导致存货缺失或被挪用等风险。

或:存货在不同仓库内部流转也需要办理出入库手续。

(3) 存在不当之处。

理由:集团性企业的内部控制评价范围是母公司及控股子公司。

或:评价范围不包括合营企业和联营企业。

(4) 存在不当之处。

理由:会计师事务所仅对财务报告内部控制有效性发表审计意见。

或:会计师事务所对非财务报告内部控制有效性不发表审计意见。

或:会计师事务所对审计过程中注意到的非财务报告内部控制重大缺陷,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”。

考点体现:

(1) 风险管理概述——风险管理与内部控制的关系;

(2) 企业层面控制——组织架构控制；业务层面控制——担保业务控制；
业务层面控制——资产管理控制；

(3) 企业内部控制评价——内部控制评价的程序；

(4) 企业内部控制审计——内部控制审计的含义。

考核方式：

(1) 简要说明合理性；

(2) 指出是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由；

(3) 指出是否存在不当之处；对存在不当之处的，说明理由；

(4) 指出是否存在不当之处；对存在不当之处的，说明理由。

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为：“简要说明……”、“指出……是否存在不当之处；对存在不当之处的，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的。本题考核的是第五章的知识点，虽然表面上看题目比较综合，但是从每一道小题来看，每小题对应一个资料，综合性并不强。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是风险管理概述——风险管理与内部控制的关系。关于风险管理与内部控制的关系，以前年度考核的比较少，这道小题很巧妙地以风险部和内控部整合的形式考核二者的关系，其实就是变换了考核方式。对此，各位考生要适应题目的灵活性。

(2) 考核的是企业层面控制——组织架构控制；业务层面控制——担保业务控制；业务层面控制——资产管理控制。考核内部控制应用指引的关键控制点和控制措施，属于第五章企业内部控制的重点内容，每年考试都会涉及。这道小题提示我们，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) 考核的是企业内部控制评价——内部控制评价的程序。确定评价范围是实施现场测试的步骤之一，对于集团性的企业来说，内部控制评价范围只包括母公司以及控股子公司或者全资子公司，不包括合营企业和联营企业。这道小题

考核的是细小知识点，备考时容易遗漏。除内部控制评价的程序外，内部控制缺陷的认定、内部控制评价报告也是非常容易考核的知识点，尤其是一些细小知识点，所以备考时尽量全面复习。

(4) 考核的是企业内部控制审计——内部控制审计的含义。关于“会计师事务所仅对财务报告内部控制有效性发表审计意见”，是非常重要的细小知识点，考生经常误认为“会计师事务所对财务报告内部控制有效性和非财务报告内部控制有效性均发表审计意见”。所以提醒大家，基础知识一定要学扎实。除内部控制审计的含义外，内部控制审计意见类型以及审计期后事项的相关知识点也要重点掌握，考试非常容易考核。

高级会计师案例分析精讲五

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】甲公司是一家从事汽车整车研发、制造、销售和服务的上市公司，计划 2019 年通过新投产 A 型汽车进入新能源汽车市场，鉴于汽车行业竞争激烈，且产品的设计、性能、质量、价值等要素呈现明显的多样化特征，甲公司计划对 A 型汽车采用目标成本法进行管理，并制定了 A 型汽车目标成本管理实施方案。实施方案部分要点如下：

(1) 组建跨部门团队。甲公司成立由采购、制造、销售和财务四个职能部门组成的跨部门目标成本管理小组，负责目标成本的制定、计划、分解、下达与考核，并建立相应工作机制，有效协调有关部门之间的分工与合作。

(2) 收集相关信息。甲公司通过市场调查收集应用目标成本法所需的相关信息。截至 2018 年末，甲公司已收集到实施成本管理所需的产品售价、成本和利润等必要财务信息。

(3) 确定目标成本。在综合考虑客户感知的产品价值、竞争产品的预期功能和售价以及公司针对新产品的战略目标等因素基础上，甲公司确定 A 型汽车的目标售价为竞争性市价格 30 万元/辆；在综合考虑利润预期、历史数据等因素的基础上，甲公司确定 A 型汽车的必要利润为目标售价的 15%。

(4) 实施目标成本管控。坚持生命周期成本管理理念，将目标成本管控贯穿于 A 型汽车的成本生命周期全过程，围绕公司内部的有序作业或流程，努力寻求产品质量、性能、成本等要素之间的最佳平衡，确保 A 型汽车销售所带来的“产品营业收入”大于所付出的“生命周期成本”，实现预期利润。

假定不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1)，指出甲公司跨部门团队的构成是否合理，并说明理由。

(2) 根据资料 (2)，判断甲公司收集到的相关信息能否满足应用目标成本法的需要，并说明理由。

(3) 根据资料 (3)，结合竞争性价格和必要利润，计算确定 A 型汽车的目标成本，并指出确定竞争性价格的具体方法有哪些。

(4) 根据资料 (4)，指出 A 型汽车生命周期成本应包括的主要内容。

【答案】

(1) 不合理。

理由：设计在目标成本法中至关重要，甲公司跨部门团队缺少研究与开发【或：缺少设计】等职能部门。

(2) 不能满足。

理由：应用目标成本法，企业应取得目标成本法计算所需的产品售价、成本、利润以及性能、质量、工艺、流程、技术等方面各类财务和非财务信息。

或：收集到的信息还需非财务信息。

或：还需收集性能、质量、工艺、流程、技术等方面信息。

(3) 目标成本 = $30 - 30 \times 15\% = 25.5$ (万元)

确定竞争性价格的具体方法：市价比较法、目标份额法。

(4) 生命周期成本包括产品研发、产品设计、产品制造、产品销售、售后服务等各环节所发生的成本费用。

或：生命周期成本包括上游（作业）成本、中游（作业）成本、下游（作业）成本。

考点体现：

(1) 目标成本法概述——目标成本法的应用环境；

- (2) 目标成本法概述——目标成本法的应用环境；
- (3) 目标成本的设定；
- (4) 目标成本控制、产品制造及持续改善——生命周期成本管理理念。

考核方式：

- (1) 指出跨部门团队的构成是否合理，并说明理由；
- (2) 判断相关信息能否满足应用目标成本法的需要，并说明理由；
- (3) 结合竞争性价格和必要利润，计算确定目标成本，并指出确定竞争性价格的具体方法有哪些；
- (4) 指出生命周期成本应包括的主要内容。

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为：“指出……是否合理，并说明理由”、“判断……，并说明理由”、“计算……”、“指出……”。这些问题都是需要依据教材理论对资料进行分析、计算的。本题考核的是第六章的知识点，虽然表面上看题目比较综合，但是从每一道小题来看，每小题对应一个资料，综合性并不强。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 和 (2) 考核的是目标成本法概述——目标成本法的应用环境。目标成本法的应用环境和优缺点是 2018 年教材新增的内容，2018 年考题考核了目标成本法的优缺点，2019 年考题考核了目标成本法的应用环境。对此，各位考生一定要注意当年教材新增的内容或者前一年教材新增但是前一年未考核的内容，考题“喜欢考新”。

(3) 考核的是目标成本的设定。关于目标成本的计算，历年考题中经常涉及，并且考题非常简单，通常不涉及复杂的计算。各位考生除了掌握目标成本的计算外，还要熟悉两个比较理论性的小考点，即竞争性价格的确定需要考虑的 3 个因素，以及确定竞争性价格的 2 个具体方法。比如这道小题的最后一问“指出确定竞争性价格的具体方法有哪些”就是送分题，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。

(4) 考核的是目标成本控制、产品制造及持续改善——生命周期成本管理理念。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。

高级会计师案例分析精讲六

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲六（3 小问）

【本题 10 分】甲公司是一家大型制造企业，2017 年 7 月 1 日前，甲公司不存在需要编制合并财务报表的交易或事项。2017 年 7 月 1 日起，甲公司实施了多起并购业务。有关资料如下：

(1) 2017 年 7 月 3 日，甲公司以银行存款 6000 万元购入 A 公司 70% 的有表决权股份，并开始对 A 公司实施控制，同时以银行存款支付与并购业务直接相关的并购费用 80 万元。当日，A 公司可辨认净资产的账面价值为 7000 万元，其公允价值为 8000 万元。此前，甲公司与 A 公司不存在关联关系。对此，甲公司做出了如下相关会计处理：

①在个别财务报表中，确认对 A 公司长期股权投资的初始投资成本 6000 万元。

②编制购买日合并财务报表时，将 2017 年 7 月 3 日甲公司和 A 公司的各项可辨认资产、负债，均按账面价值计入购买日的合并资产负债表。

(2) 2018 年 3 月 1 日，甲公司以银行存款 8000 万元购入 B 公司 90% 的有表决权股份，并开始对 B 公司实施控制。当日，B 公司可辨认净资产的账面价值为 8500 万元，其公允价值为 10000 万元。甲公司对该项合并所涉及的各项资产、负债的公允价值进行复核，复核结果表明所确定的公允价值是恰当的。此前，甲公司与 B 公司不存在关联关系。对此，甲公司做出了如下相关会计处理：

③编制购买日合并资产负债表时，因并购 B 公司确认对商誉的影响金额“-1000 万元”。

④编制 2018 年度合并利润表时，将 B 公司 2018 年 1 月 1 日至 2 月 28 日的利润，以及 2018 年 3 月 1 日至 12 月 31 日以购买日公允价值为基础持续计算的利润均纳入合并利润表。

(3) 2018 年 7 月 2 日, 甲公司以其银行存款 19000 万元从其母公司 P 集团公司购入 C 公司 90% 的有表决权股份, 并开始对 C 公司实施控制。2018 年 7 月 1 日, 以 C 公司在 P 集团合并财务报表中的资产、负债账面价值为基础, 计算确定的 C 公司净资产为 20000 万元。此前, 甲公司和 C 公司均是由 P 集团公司控制的子公司。P 集团公司为甲公司和 C 公司的最终控制方且该控制并非暂时性的。甲公司与 P 集团公司及 P 集团内其他公司之间均未发生内部交易或事项。对此, 甲公司做出了如下相关会计处理:

⑤在个别财务报表中, 确认对 C 公司长期股权投资的初始投资成本 19000 万元。

⑥编制 2018 年度合并利润表时, 将 C 公司 2018 年 1 月 1 日至 12 月 31 日的收入、费用和利润纳入合并利润表。

假定上述各并购业务中的合并成本及被并购方的可辨认资产、负债公允价值均能合理确定, 参与合并的各企业所采用的会计期间和会计政策完全相同, 且不考虑增值税及其他因素。

要求:

1. 根据资料 (1), 分别判断会计处理①和②是否正确; 如不正确, 指出正确的处理。
2. 根据资料 (2), 分别判断会计处理③和④是否正确; 如不正确, 指出正确的处理。
3. 根据资料 (3), 分别判断会计处理⑤和⑥是否正确; 如不正确, 指出正确的处理。

【答案】

1. ①正确。

②不正确。

正确的处理: 在购买日合并资产负债表中, 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。

或: 将 2017 年 7 月 3 日 A 公司可辨认资产、负债按公允价值计入购买日的合并资产负债表。

2. ③不正确。

正确的处理：合并成本 8000 万元低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额 9000 万元的差额 1000 万元，应计入合并当期的合并营业外收入（或计入当期损益）。

或：合并成本 8000 万元低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额 9000 万元的差额 1000 万元，在购买日合并资产负债表中作为盈余公积和未分配利润反映（或作为留存收益反映）。

④不正确。

正确的处理：将 B 公司自购买日（2018 年 3 月 1 日）起至年末以购买日公允价值为基础持续计算的损益计入合并利润表。

或：不应将 B 公司自 2018 年 1 月 1 日至 2 月 28 日的利润纳入甲公司合并利润表。

3. ⑤不正确。

正确的处理：合并方应确认对 C 公司长期股权投资的初始投资成本 18000 万元（ $20000 \times 90\%$ ）。

⑥正确。

考点体现：

- （1）非同一控制下企业合并的处理；
- （2）同一控制下企业合并的处理——个别报表中初始投资成本的确认；
- （3）同一控制下企业合并的处理——合并日合并利润表的编制；

考核方式：

分别判断资料中会计处理是否正确；如不正确，指出正确的会计处理。

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出题形式为：“判断……会计处理是否正确；如不正确，指出正确的会计处理。” 本题考核的是第 7 章第 6 节的知识点，这些问题都是需要依据教材理论对资料进行分析的，考核的这些知识点都是企业合并会计中比较基础的知识点，难度不大。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

（1）和（2）考核的是非同一控制下企业合并的会计处理，涉及的知识点有个别报表中初始投资成本的确认，这是高会考试每年的必考点，属于送分题。此

外，还考了企业合并成本小于取得被购买方可辨认净资产公允价值份额的处理、企业合并中取得被购买方资产在合并报表中按公允价值计量，这些都是历年的高频考点，在网校的题目中也多次涉及相关知识点的练习，因此在复习备考中，各位考生一定要把握住“旧”知识点。

(3) 考核同一控制下企业合并的会计处理，涉及的知识点有个别报表中初始投资成本的确认、合并日合并利润表的编制，这里考生易错点是计算同一控制下企业合并的初始投资成本，建议考生对此知识点准确把握。

高级会计师案例分析精讲七

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲七（5 小问）

甲单位为一家省级事业单位，自 2019 年 1 月 1 日起执行政府会计准则制度，并按其所在省财政厅要求执行中央级事业单位部门预算管理规定。2019 年年初，甲单位财务处组织了一次政府会计实务专题培训。在培训开始前，财务处要求全体学员结合本岗位工作提出需要讨论的业务及相应的处理建议。部分学员提交的业务内容及相应建议摘录如下：

(1) 陈某：本单位经批准对因地震导致楼体严重受损的办公楼进行改建，并且改建完成后可延长办公楼使用年限。与施工方的合同约定，工程款按工程进度结算，在满足付款条件时施工方开具发票，甲单位当即足额支付。据此，本单位收到发票并支付工程款时，建议在财务会计中计入当期费用，在预算会计中计入当期预算支出。

(2) 刘某：本单位因故将与聘期尚未届满的王某解除劳动关系。经双方协商，本单位需支付给王某一定数额的补偿款。根据本单位内部控制制度规定，因解除劳动关系给予的补偿金额需报经单位领导班子集体研究决定。据此，解除与王某劳动关系的补偿金额报经批准时，建议在财务会计中计入当期费用，在预算会计中计入当期预算支出。

(3) 赵某：上级主管部门拟下发通知，要求本单位将已上报为财政拨款结余的财政资金，自接到通知之日起 10 个工作日内予以上缴，由上级主管部门统筹安排。据此，本单位接到通知并上缴资金时，建议在财务会计中减少净资产，在预算会计中减少预算结余。

(4) 张某：本单位经批准与 A 银行签订一份借款合同。合同约定，借款本金一次性发放，利率为同期中国人民银行贷款基准利率，借款期限 6 个月，自资金实际发放之日起计息，到期甲单位一次性还本付息。据此，本单位收到借款本金时，建议在财务会计中确认为负债，在预算会计中不做处理。

(5) 李某：上级主管部门拟以实拨资金方式向本单位拨付一笔财政拨款。该笔财政拨款需由本单位转拨给本单位的下属单位，并纳入该下属单位当年部门预算。据此，本单位收到上级主管部门拨付的该笔财政拨款时，建议在财务会计中计入当期收入，在预算会计中计入当期预算收入。

假定不考虑其他因素。

要求：

(1) 分别判断事项(1)建议中财务会计、预算会计的处理是否正确；如不正确，说明理由。

(2) 分别判断事项(2)建议中财务会计、预算会计的处理是否正确；如不正确，说明理由。

(3) 分别判断事项(3)建议中财务会计、预算会计的处理是否正确；如不正确，说明理由。

(4) 分别判断事项(4)建议中财务会计、预算会计的处理是否正确；如不正确，说明理由。

(5) 分别判断事项(5)建议中财务会计、预算会计的处理是否正确；如不正确，说明理由。

【答案】

1. 事项(1)的建议中财务会计的处理不正确，预算会计的处理正确。

理由：在财务会计中确认为资产。

或：在财务会计中计入在建工程。

或：在财务会计中计入固定资产成本。

或：在财务会计中予以资本化。

2. 事项(2)的建议中财务会计的处理正确，预算会计的处理不正确。

理由：在预算会计中不做相关会计处理。

3. 事项(3)的建议中财务会计的处理正确，预算会计的处理正确。

4. 事项（4）的建议中财务会计的处理正确，预算会计的处理不正确。

理由：在预算会计中计入当期预算收入。

或：在预算会计中计入债务预算收入。

5. 事项（5）的建议中财务会计的处理不正确，预算会计的处理不正确。

理由：在财务会计中确认为负债。

或：在财务会计中计入其他应付款。

理由：在预算会计中不做相关会计处理。

考点体现：

- （1）在建工程的会计处理。
- （2）应付职工薪酬的会计处理。
- （3）财政拨款结余上缴的会计处理。
- （4）短期借款的会计处理。
- （5）其他应付款的会计处理。

考核方式：

分别判断某事项建议中财务会计、预算会计的处理是否正确；如不正确，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……财务会计、预算会计的处理是否正确；如不正确，说明理由。” 本题考核的是第 9 章第 6 节的知识点。每个小题需要考生对财务会计处理和预算会计处理分别进行判断，如果考生没有分别判断，则会丢分，再一个就是考生不熟悉双分录下的会计处理，在作答时把会计科目使用错误，导致不得分，所以各位考生一定要对政府会计处理准确掌握。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

（1）考核了在建工程会计处理的知识点，大家学习这个知识点时值得注意的是其核算方法与企业相同，但不同点是在建工程转为固定资产的时点为“交付使用”。

（2）考核了应付职工薪酬的知识点。许多考生误认为题目在预算会计中计入支出是正确的处理，导致判断错误，事业单位因解除与职工的劳动关系而给予

的补偿，借记“单位管理费用”，贷记“应付职工薪酬”，在预算会计中无分录，因为预算会计中是收付实现制，等到实际支付给职工补偿时，预算会计中应计入预算支出。

(3) 考核了财政拨款结余上缴的知识点。按照规定上缴财政拨款结余资金或注销财政拨款结余额度时，按照实际上缴资金数额或注销的资金数额，借记“累计盈余”科目，贷记“财政应返还额度、零余额账户用款额度、银行存款”，同时，在预算会计中借记“财政拨款结余”，贷记“资金结存”。

(4) 考核了短期借款的会计处理的知识点。短期借款核算事业单位经批准向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年内（含 1 年）的各种借款。借入各种短期借款，在财务会计中借记“银行存款”，贷记“短期借款”，同时，在预算会计中借记“资金结存—货币资金”，贷记“债务预算收入”。对于此知识点，考生要特别注意预算会计中的处理。此外，要学会区分事业单位长期和短期借款的区分和应用。

(5) 本题考核其他应付款的会计的知识点。单位采用实拨资金方式通过本单位转拨给下属单位的财政拨款，通过其他应付款核算。在政府会计处理中，有的科目使用方法与企业不同，考生要注意区分。在考试中，许多题目需要考生根据给出的资料，判断财务会计科目使用是否正确，预算会计中是否需要会计处理，这也是许多考生的“痛点”，如何更好的掌握政府会计处理，建议考生一定要精准掌握讲义和教材中涉及到的会计科目及其处理，此外，考生还可以自己准备一本详细政府会计准则制度，以备考试不时之需。

高级会计师案例分析精讲八

透过真题看考点：高级会计师案例分析题精讲八（6 小问）

甲公司是一家在境内外同时挂牌交易的上市公司。为提高资金使用效率，防控财务风险，促进战略实施，甲公司 2019 年开展了以下与金融工具有关的业务：

(1) 甲公司于 2019 年 1 月 7 日购入 W 公司当日发行的债券 50 万张，每张面值 100 元，以银行存款支付价款 5002 万元，其中交易费用 2 万元。

①甲公司管理该金融资产的业务模式以收取合同现金流量为目标，预期长期

持有该金融资产，到期收回本金。2019 年 1 月 7 日，甲公司将购入的 W 公司债券分类为以摊余成本计量的金融资产，初始确认金额为 5000 万元。

②2019 年 6 月初，考虑近期债市违约事件频发，甲公司开展了债券风险专项活动。对 W 公司分析后认为，W 公司经营面临一些不确定性因素。为控制风险敞口，甲公司于 2019 年 6 月 14 日出售其持有的 20 万张 W 公司债券，剩余 30 万张将视市场情况择机出售；当日，甲公司变更了管理该金融资产的业务模式，其变更符合重分类的要求。甲公司将 2019 年 7 月 1 日作为该金融资产的重分类日，并将其持有的剩余 30 万张 W 公司债券重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，同时按其账面价值作为重分类后的金融资产初始确认金额。重分类日，该 30 万张 W 公司债券的账面价值比公允价值低 3 万元。

(2) 为赚取买卖差价，甲公司于 2019 年 2 月 14 日在二级市场购入 X 公司发行在外的普通股 5 万股，占 X 公司 0.1% 的有表决权股份，共支付价款 200.1 万元，其中交易费用 0.1 万元。根据公司管理该项投资的业务模式，甲公司将购入的 X 公司股票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，并将 200 万元作为该金融资产的初始确认金额。2019 年 6 月 17 日，甲公司收到 X 公司发放的现金股利 5.1 万元。2019 年 7 月 5 日，甲公司以每股 72 元的价格将持有的 X 公司股票通过二级市场全部出售。针对该股票的上述业务，甲公司累计确认投资收益 160 万元。

(3) 甲公司于 2019 年 3 月 4 日从其他投资者处以市价购入 Y 公司债券 5 万张，含交易费用共支付价款 150 万元，该价格相对于该债券未发生减值的摊余成本而言，发生了大幅折扣。该债券系 Y 公司于 2017 年 3 月 1 日发行的 5 年期一次还本、分期付息债券；2019 年初因 Y 公司经营出现困难，该债券的交易价格出现显著下滑。甲公司判断，Y 公司所属行业具有明显周期性特征，未来业绩大概率将会改善。甲公司管理该金融资产的业务模式以收取合同现金流量为目标，并持有该债券至到期。基于此，2019 年 3 月 4 日，甲公司将该债券分类为以摊余成本计量的金融资产，并在持有期间按照经信用调整的实际利率计算确认相关利息收入。

(4) 甲公司于 2019 年 6 月 19 日成功按面值非公开发行 5 000 万股境内优先股，每股面值 100 元。发行条款规定，任何时候经股东大会决议通过，公司可

以取消全部或部分优先股股息，且不承担违约的责任；三年后强制转为普通股，转股价格为 19 元/股。基于上述情况，甲公司将此次发行的优先股确认为金融负债。

(5) 2019 年 7 月 1 日，甲公司与乙金融机构签订螺纹钢期货合约，以规避螺纹钢存货公允价值变动风险，并将该期货合约指定为对其后 6 个月内螺纹钢存货商品变动引起的公允价值变动风险的套期工具。螺纹钢期货合约的标的资产与被套期项目螺纹钢存货在数量、质地和产地等方面相同。甲公司分析发现，螺纹钢存货与该螺纹钢期货合约存在经济关系，且该期货合约与被套期的螺纹钢存货的价值因面临相同的被套期风险而发生方向相反的变动；经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响不占主导地位；套期比率不存在被套期项目和套期工具相对权重失衡的问题。据此，甲公司于 2019 年 7 月 1 日做出如下判断及相关处理：①该套期关系符合套期有效性要求；②按套期关系，将该套期划分为公允价值套期，并对其采用相应的公允价值套期会计方法进行处理。

假定不考虑增值税及其他因素。

要求：

1. 根据资料 (1) 中事项①，分别判断金融资产的初始分类及其计量是否正确；如不正确，指出正确的处理。
2. 根据资料 (2) 中事项②，分别判断金融资产重分类日的确定及重分类的计量是否正确；如不正确，指出正确的处理。
3. 根据资料 (2)，分别判断确认的相关金融资产成本和投资收益是否正确；如不正确，指出正确的处理。
4. 根据资料 (3)，判断对持有的 Y 公司债券的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的处理。
5. 根据资料 (4)，判断对优先股的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的处理。
6. 根据资料 (5)，分别判断①中的说法和②中的会计处理是否正确；如不正确，说明理由。

【答案】

1. 金融资产的分类正确。

金融资产的初始计量不正确。

正确的处理：甲公司金融资产的初始确认金额为 5002 万元。

或：交易费用 2 万元应计入初始确认金额。

2. 重分类日正确。

重分类的计量不正确。

正确的处理：企业将一项以摊余成本计量的金融资产重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的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量。或：以“账面价值+3 万元”计量。

3. 确认的金融资产成本正确。

注：分类为交易性金融资产，成本为支付的买价 200 万元。

确认的投资收益不正确。

正确的处理：确认的投资收益为 165 万元。

或：交易费用影响的投资收益（-0.1）+收到现金股利确认的投资收益（5.1）+买卖差价确认的投资收益（ $72 \times 5 - 200$ ）=165 万元。

或： $-0.1 + 5.1 + (72 \times 5 - 200) = 165$ 万元。

4. 对持有的 Y 公司债券的会计处理正确。

注：甲公司购入债券时，购入价格相对于该债券未发生减值的摊余成本而言发生了大幅度折扣，即发生了减值。对于购入的已发生信用减值的金融资产，企业应当自初始确认起，按照该金融资产的摊余成本和经信用调整的实际利率计算确定其利息收入。

5. 对优先股的会计处理不正确。

正确的处理：此次发行的优先股应该确认为权益工具。

或：企业无需通过交付现金、其他金融资产或交换金融资产或金融负债进行结算，同时也没有以可变数量自身权益工具进行结算的合同义务。

6. ①中的说法正确。

②中的会计处理正确。

考点体现：

（1）以摊余成本计量的金融资产初始计量与分类；

（2）金融资产的重分类；

- (3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的计量；
- (4) 金融资产减值；
- (5) 金融负债与权益工具的区分；
- (6) 套期有效性的认定及套期保值的分类。

考核方式：

- (1) 判断金融资产的初始分类及其计量是否正确；如不正确，指出正确的会计处理。
- (2) 判断金融资产重分类日的确定及重分类的计量是否正确；如不正确，指出正确的处理。
- (3) 判断确认的相关资产成本和投资收益是否正确；如不正确，指出正确的处理。
- (4) 判断对持有的 Y 公司债券的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的处理。
- (5) 判断对优先股的会计处理是否正确；如不正确，指出正确的处理。
- (6) 分别判断①中的说法和②中的会计处理是否正确；如不正确，说明理由。

答案分析：

1. 通过上述 6 小题的问题，我们了解到高会考试的形式为：“判断……是否正确；如不正确，指出正确的会计处理”、“判断……的会计处理是否正确；如不正确，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、判断的。本题考核的是第八章第 1 至 3 节的知识点，虽然金融工具这一章比较晦涩难懂，但考核的知识点基本都源自教材，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 (3) 要求的都是金融资产的分类及计量，按照现在的金融工具准则，金融资产划分为 3 类，考生一定准确把握 3 点：①金融资产分类是根据业务模式划分的，所以考生一定要准确记忆各类金融资产的业模式。

②金融资产的初始计量时交易费用的确认，第一类和第二类的金融资产的交易费用初始计量时计入成本，而第三类是的交易费用初始计量时计入投资收益。

③处置以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产时，不再将其持有期间累计确认的公允价值变动损益转入投资收益。此外，对于第 (1) 问，考生需要

对金融资产的分类和计量分别作出判断,而是笼统地答成“不正确”而导致失分,所以在考试时一定要注意审题。

(2) 考核的是金融资产重分类的知识点。考生经常弄错金融资产的重分类日,各位考生一定要准确记住:重分类日,是指导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。在 2020 年教材中补充完善了金融资产重分类判断的条件,预计这也是 2020 年高会考试的重点,希望引起各位考生的重视。三类金融资产重分类的会计处理,建议考生根据老师讲义中总结掌握。

(4) 考核的是金融资产减值的知识点。现在的金融工具准则减值是三阶段法,在 2018 年和 2019 年考试中均涉及这部分知识点,且考核内容均出自教材,所以考生一定要熟悉教材,平时多看教材和讲义,考试根据材料信息能迅速定位教材位置。此外,要特别注意金融资产减值的范围以及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减值会计分录的使用。

(5) 考核的是金融负债和权益工具区分的知识点。金融负债和权益工具区分是高会考试中的一个难点问题,在 2017 年和 2019 年考试中,均考核了优先股的分类,复合金融工具的划分也是此知识点的常考点,各位考生一定不要有畏难情绪,在复习时,要多看老师的讲义和平时做过的题目,在平时复习中应当注意通过题目举一反三,熟悉不同问法下的解答原则。

(6) 考核的是套期有效性的认定及套期保值的分类的知识点。这个题目考生失分的原因是对套期保值业务不熟悉,导致题目判断错误。考题中常涉及分析套期保值原则、分类、有效性的认定等,考生在平时复习可以适当关注一些现实中的套期保值业务,了解套期保值业务流程。

高级会计师案例分析精讲九

透过真题看考点:高级会计师案例分析题精讲九(5小问)

甲单位为一家中央级事业单位,自 2019 年 1 月 1 日起执行政府会计准则制度,2019 年 7 月 25 日,甲单位总会计师组织召开由财务处、采购中心、资产管理处等部门负责人参加的工作会议,与会人员就近期工作进行了交流。有关资料如下:

(1) 关于预算管理。甲单位 2019 年经批复的财政项目均设定了项目绩效目标，其中“食品安全政策研究”项目的绩效目标主要是编写完成《食品安全政策研究报告》。该项目预算 60 万元（含数据采集费 25 万元、差旅费 20 万元、劳务费 15 万元），实施周期 1 年（2019 年 1 月 1 日至 12 月 31 日）。截至本次会议召开之日，项目实施进展缓慢且预算仅支出劳务费 5 万元。为加快项目执行，项目负责人提出将项目剩余资金 55 万元全部用于购置食品安全数据分析监测设备。为此，财务处建议：①项目预算执行中应对绩效目标实现程度和预算资金支付状况实行监控，发现问题及时纠正，力保绩效目标如期实现；②同意将项目剩余资金 55 万元用于购置食品安全数据分析监测设备，会后立即开始采购。

(2) 关于政府采购。甲单位对政府采购活动实施归口管理，由采购中心负责。因下半年采购项目多，工作量大，采购中心认真分析了各采购项目需求，力争缩短采购时间，提高采购工作效率。为此，采购中心建议：①采购的货物或服务具有特殊性、只能从有限范围的供应商处采购的，可以采用邀请招标方式采购；②必须保证原有采购项目一致性或服务配套要求，需要继续从原供应商处添购的，无论添购金额大小，均可以采用单一来源方式采购。

(3) 关于资产管理。2019 年 6 月，甲单位在资产清查中对存量资产进行了盘点，并对所有资产使用情况进行了摸底调查，发现存在资产使用和保管责任不清、部分资产盘亏、大型仪器设备使用效率不高的问题。为此，资产管理处建议：①应当明确资产使用和保管责任人，落实资产使用和保管责任人在资产管理中的责任；②应当保证资产账实相符，对盘亏资产做销账处理，并由财务处立即确认资产盘亏损失；③应当加强资产使用环节的动态管理，提高大型仪器设备使用效率。

(4) 关于内部控制。2019 年 6 月，上级部门对甲单位的内部控制情况进行了检查。检查发现，甲单位议事决策的执行存在缺陷。具体表现在：2018 年 11 月，经领导班子集体研究，甲单位决定对单位食堂燃气安全控制系统进行更新改造，责成后勤部门提出更新改造方案并尽快实施，但后勤部门一直未开展相关工作，安全隐患依然存在。为此，财务处提出整改建议：加强对决策执行的追踪问效，注重决策落实，尽快实施单位食堂燃气安全控制系统更新改造相关工作，消除安全隐患。

(5) 关于会计核算。为保证核算工作正确无误，财务处安排专人对已处理的会计业务进行复核。复核发现：①2019年5月6日，甲单位委托A公司对业务部门使用的软件系统进行升级和功能拓展，合同约定软件开发费用总额为60万元。开发过程中现有软件系统正常运行，无需暂停摊销。2019年7月3日，开发完成的软件系统通过验收并正式运行，按合同约定，2019年7月4日，甲单位以财政授权支付方式一次性支付60万元软件开发费时，会计张某在财务会计中增加业务活动费用60万元、减少零余额账户用款额度60万元处理，在预算会计中做增加事业支出60万元、减少资金结存60万元处理。②2019年7月1日，甲单位与中标的B公司签订管理部门网络使用服务合同，合同期限为2019年8月1日至2020年7月31日，合同总额为540万元。按合同约定，2019年7月10日，甲单位以财政授权支付方式一次性支付网络使用费540万元时，会计王某在财务会计中做增加单位管理费用540万元、减少零余额账户用款额度540万元处理，在预算会计中做增加事业支出540万元、减少资金结存540万元处理。假定不考虑其他因素。根据国家部门预算管理、预算绩效管理、政府采购、国有资产管理、内部控制、政府会计准则制度等有关规定，回答下列问题：

要求：

1. 分别判断资料（1）中财务处的建议①和②是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由。
2. 分别判断资料（2）中采购中心的建议①和②是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由。
3. 分别判断资料（3）中资产管理处的建议①至③是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由。
4. 判断资料（4）中财务处提出的整改建议是否正确；如不正确，说明理由。
5. 针对资料（5），分别判断事项①和②中所做的会计处理是否正确【财务会计处理和预算会计处理须分别作出判断】；如不正确，分别指出正确的会计处理。

【答案】

1. 建议①不存在不当之处。

建议②存在不当之处。

理由：项目应当按照批复的预算实施，执行中不得自行调整。

或：项目应当按照批复的预算实施，专款专用。

2. 建议①不存在不当之处。

建议②存在不当之处。

理由：还须满足添购资金总额不超过原合同金额 10%，才符合单一来源采购条件。

3. 建议①不存在不当之处。

建议②存在不当之处。

理由：财政部门批复、备案前的资产损失，单位不得自行进行账务处理。

建议③不存在不当之处。

4. 建议正确。

5. 事项①财务会计处理不正确。

正确处理：增加无形资产 60 万元、减少零余额账户用款额度 60 万元。

事项①预算会计处理正确。

事项②财务会计处理不正确。

正确处理：增加待摊费用 540 万元、减少零余额账户用款额度 540 万元。

事项②预算会计处理正确。

考点体现：

- (1) 绩效监控；
- (2) 部门预算执行及调整；
- (3) 政府采购的方式；
- (5) 实物资产和无形资产关键控制环节及控制措施；
- (6) 行政事业单位国有资产清查；
- (7) 行政事业单位层面内部控制；
- (8) 无形资产后续支出的会计处理；
- (9) 待摊费用的会计处理。

考核方式：

(1) 判断财务处的建议是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由。

(2) 判断采购中心的建议是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明

理由。

(3) 判断资产管理处的建议否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由。

(4) 判断财务处提出的整改建议是否正确；如不正确，说明理由。

(5) 分别判断事项中所做的会计处理是否正确【财务会计处理和预算会计处理须分别作出判断】；如不正确，分别指出正确的会计处理。

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……是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明理由”、“判断……的建议是否正确；如不正确，说明理由”、“判断……会计处理是否正确【财务会计处理和预算会计处理须分别作出判断】；如不正确，分别指出正确的会计处理。”这些问题都是需要依据教材理论对资料进行分析、判断的。本题考核的是第九章的知识点，第九章行政事业单位预算、会计与内部控制是高会考试中性价比比较高的一章，几乎每年都会考核 30 分，希望考生把这一章视为重点。

2. 联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是绩效监控及部门预算执行及调整的知识点。部门预算及调整几乎是每年的必考点，考试时给出的资料场景经常是某单位在预算执行中将给定的预算资金变更用途，然后让考生判断该单位的做法是否正确，考生在做该类题目时，要理解出题人的意图，结合教材内容对题目进行判断。在涉及预算绩效管理相关题目时，有个小技巧，各位考生在阅读案例资料时，可以结合平时实际工作，看是否符合日常工作要求，如果没有明显的错误，基本上就可以判断出题目的答案。

(2) 考核的是政府采购方式，高会教材一共涉及 5 种政府采购方式，每年考试均会涉及其中一种或几种方式，考生经常把这几种采购方式的要求弄混，考生一定要熟悉教材，在考试时结合材料准确定位到教材相应位置。

(3) 考核的是实物资产和无形资产关键控制环节及控制措施、行政事业单位国有资产清查的知识点。内部控制业务层面的内部控制也是常考点，跟上面的预算绩效管理考试技巧类似，各位考生在阅读案例资料时，可以结合平时实际工作，看是否符合内部控制工作要求，如果没有明显的错误，基本上就可以判断出题目

的答案。“批复备案前的资产损失不得进行账务处理”是一个“旧”知识点，在考前网校的题目也多次涉及相关知识点的练习，因此在复习备考中，各位考生一定要把握住“旧”知识点。

(4) 考核是行政事业单位单位层面内部控制，本节教材内容校对，但总体难度不大，考生应结合案例，把握细节，在对题目做出判断时，建议考生从内部控制的角度理解题意，从而准确把握出题人的意图。

(5) 考核的是无形资产后续支出及待摊费用的会计处理的知识点。这一题的失分点是考生对财务与预算会计处理业务不熟悉，导致判断错误，再一个就是会计科目使用错误。如何更好的掌握政府会计处理，建议考生一定要精准掌握讲义和教材中涉及到的会计科目及其处理，此外，考生还可以自己准备一本详细政府会计准则制度，以备考试不时之需。

