

2013 年高级会计师考试每日一练

【案例】

甲公司是一家从事豆制品生产加工和销售的综合性的跨国集团公司，近年来，甲公司的生产经营业务快速发展，不断地拓展国内外市场，甲公司为进一步规避相关的风险，2×11 年发生多笔套期业务，2×11 年 12 月份内部审计部门就当年套期保值的分类和会计处理提出异议：

(1) 2×11 年 1 月为了规避所持有豆粕的公允价值变动风险，在期货市场卖出了 9 个月期的豆粕期货，并指定为 2×11 年豆粕存货价格变动引起的公允价值变动风险的套期。豆粕期货合约标的资产与甲公司的存货的数量、品种、价格变动和产地方面相同。

2×11 年 1 月 1 日，期货合约的公允价值为零，被套期项目（豆粕）的账面价值和成本均为 300 万元，公允价值是 310 万元。2×11 年 9 月 30 日，期货合约的公允价值上涨了 50 万元，豆粕的公允价值下降了 45 万元。当日，甲公司将豆粕出售，并买入期货合约对冲平仓。

甲公司将其作为现金流量套期核算，将有效套期 45 万元计入所有者权益，无效套期 5 万元计入当期损益。未核算被套期项目。

(2) 2×11 年 7 月 1 日，甲公司与某境外公司签订了一项设备购买合同，设备价格为 270 万美元，付款日期为 2×11 年 10 月 1 日。为规避汇率风险，2×11 年 7 月 1 日，甲公司将持有的一笔 270 万美元 3 个月期美元定期存单指定为对确定承诺的套期。甲公司将其作为现金流量套期核算。将套期工具的公允价值变动形成的利得，计入资本公积。

(3) 2×11 年 8 月 1 日甲公司预期将在 2×11 年 12 月 1 日对外出售大豆油 500 吨。为了规避商品价格下降的风险，甲公司于 2×11 年 8 月 1 日与其他方签订了一项远期合同，在 2×11 年 12 月 1 日以预期相同的价格（作为远期价格）卖出相同数量的大豆油。甲公司将其作为公允价值套期。

(4) 2×11 年 10 月 1 日甲公司应收其境外子公司无还款期限限制的款项 5 000 万美元。为规避外汇风险，甲公司与某境外金融机构签订了一项远期外汇合同，约定于 2011 年 4 月 1 日卖出 5 000 万美元。甲公司将其作为现金流量套期核算。

要求：(1) 根据资料 (1) ~ (4)，逐项分析甲公司套期保值会计方法的选择是否正确，并简要说明理由。

(2) 根据资料 (1) 和 (2) 判断甲公司的会计处理是否正确，并简要说明理由。

【正确答案】：

(1) 资料 (1) 套期保值会计方法的选择不正确。

理由：甲公司应该将为规避已确认资产公允价值变动指定的套期划分为公允价值套期。

资料 (2) 套期保值会计方法的选择正确。

理由：对确定承诺的外汇风险进行套期，甲公司可以作为现金流量套期或公允价值套期。

资料 (3) 套期保值会计方法的选择不正确。

理由：对预期交易进行套期，甲公司应该作为现金流量套期。

资料（4）套期保值会计方法的选择不正确。

理由：甲公司应该作为境外经营净投资套期。因为企业既无计划也无可能于可预见的未来会计期间结算的长期外币货币性应收项目，应当视同境外经营净投资的组成部分。

（2）资料（1）的会计处理不正确。

理由：公允价值套期核算下，对于套期工具，有效套期和无效套期均应该计入当期损益（套期损益），而不应该计入所有者权益。公允价值套期核算下，被套期项目因被套期风险形成的损失应当计入当期损益，同时调整被套期项目的账面价值。

资料（2）的会计处理正确。

理由：套期工具与被套期项目种类相同、数量相等、交易方向相反，月份相同，因此属于完全有效套期，不存在无效套期部分，因此将套期工具的公允价值变动形成的利得计入资本公积的处理正确。

【该题针对“套期工具及被套期项目的认定”知识点进行考核】

【案例】

华阳公司是一家大型钢铁公司，公司业绩一直很稳定，由于业绩稳定，企业的股东希望每期获得的股利趋于平稳，而且投资者对于股价稳定的要求较高。该公司 2010 年拟投资 4000 万元购置一台生产设备以扩大生产能力，该公司目标资本结构下权益乘数为 2。该公司 2009 年度税前利润为 4000 万元，所得税率为 25%。要求：

（1）计算 2009 年度的净利润是多少？

（2）按照剩余股利政策计算企业分配的现金股利为多少？

（3）如果该企业采用固定股利支付率政策，固定的股利支付率是 40%。在目标资本结构下，计算 2010 年度该公司为购置该设备需要从外部筹集自有资金的数额；

（4）如果该企业采用的是固定或稳定增长的股利政策，固定股利为 1200 万元，稳定的股利增长率为 5%，从 2006 年以后开始执行稳定增长股利政策，在目标资本结构下，计算 2010 年度该公司为购置该设备需要从外部筹集自有资金的数额；

（5）如果该企业采用的是低正常股利加额外股利政策，低正常股利为 1000 万元，额外股利为净利润超过 2000 万元的部分的 10%，在目标资本结构下，计算 2010 年度该公司为购置该设备需要从外部筹集自有资金的数额；

（6）如果你是该公司的财务分析人员，请你对上述（2）（3）（4）问中不同的股利政策进行分析，并判断该企业最应该选择的股利政策。

【正确答案】

（1）2009 年净利润 = $4000 \times (1 - 25\%) = 3000$ （万元）

（2）因为权益乘数 = $\text{资产} \div \text{所有者权益} = 2$ ，所以目标资本结构中权益资金所占的比例 = $1 \div 2 \times 100\% =$

50%，负债资金所占的比例=1-50%=50%所以 2010 年投资所需权益资金=4000×50%=2000（万元）

所以 2009 年分配的现金股利=3000-2000=1000（万元）

（3）2009 年度公司留存利润=3000×（1-40%）=1800（万元）

2010 年外部自有资金筹集数额=2000-1800=200（万元）

（4）2009 年发放的现金股利=1200×（1+5%）×（1+5%）×（1+5%）=1389.15（万元）

2009 年度公司留存利润=3000-1389.15=1610.85（万元）

2010 年外部自有资金筹集数额=2000-1610.85=389.15（万元）

（5）2009 年发放的现金股利=1000+（3000-2000）×10%=1100（万元）

2009 年度公司留存利润=3000-1100=1900（万元）

2010 年外部自有资金筹集数额=2000-1900=100（万元）

（6）剩余股利政策，优先考虑投资机会的选择，其股利额会随着所面临的投资机会的变动而变动。因为公司每年面临不同的投资机会，所以会造成股利较大的变动，不利于公司股价稳定。

固定股利政策的股利发放额稳定，有利于树立公司良好的形象，使公司股价稳定，有利于公司长期发展，但是实行这一政策的前提是公司的收益必须稳定且能正确地预计其增长率。

固定股利支付率政策由于按固定比率支付，股利会随每年盈余的变动而变动，使公司股利支付极不稳定，不利于公司市值最大化目标的实现。

由于企业的股东希望每期获得的股利趋于平稳，而且投资者对于股价稳定的要求较高，因此该企业应该选择第（4）问中的固定股利政策。

【该题针对“财务战略规划的内容”知识点进行考核】

【案例】

甲公司系境内外同时上市的公司，其 A 股在上海证券交易所上市。根据财政部等五部委联合发布的《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》以及据此修改后的《公司内部控制手册》，甲公司应于 2011 年起实施内部控制评价制度。鉴于本公司在 2008 年 5 月《企业内部控制基本规范》发布后就已经着手建立、完善自身内部控制体系并取得了较好效果，甲公司决定从 2010 年开始提前实施内部控制评价制度，并由审计部牵头拟订内部控制评价方案。该方案摘要如下：

（一）关于内部控制评价的组织领导和职责分工

董事会及其审计委员会负责内部控制评价的领导和监督。经理层负责实施内部控制评价，并对本公司内部控制有效性负全责。审计部具体组织实施内部控制评价工作，拟订评价计划、组成评价工作组、实施现场评价、审定内部控制重大缺陷、草拟内部控制评价报告，及时向董事会、监事会或经理层报告。其他有关业务部门负责组织本部门的内控自查工作。

（二）关于内部控制评价的内容和方法

内部控制评价围绕内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等五要素展开。鉴于本公司已按《公司法》和公司章程建立了科学规范的组织架构，组织架构相关内容不再纳入企业层面评价范围。同

时，本着重要性原则，在实施业务层面评价时，主要评价上海证券交易所重点关注的对外担保、关联交易和信息披露等业务或事项。在内部控制评价中，可以采用个别访谈、调查问卷、专题讨论、穿行性测试、实地查验、抽样和比较分析等方法。考虑到公司现阶段经营压力较大，为了减轻评价工作对正常经营活动的影响，在本次内部控制评价中，仅采用调查问卷法和专题讨论法实施测试和评价。

（三）关于实施现场评价

评价工作组应与被评价单位进行充分沟通，了解被评价单位的基本情况，合理调整已确定的评价范围、检查重点和抽样数量。评价人员要依据《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》和《公司内部控制手册》实施现场检查测试，按要求填写评价工作底稿，记录测试过程及结果，并对发现的内部控制缺陷进行初步认定。现场评价结束后，评价工作组汇总评价人员的工作底稿，形成现场评价报告。现场评价报告无须和被评价单位沟通，只需评价工作组负责人审核、签字确认后报审计部。审计部应编制内部控制缺陷认定汇总表，对内部控制缺陷进行综合分析和全面复核。

（四）关于内部控制评价报告

审计部在完成现场评价和缺陷汇总、复核后，负责起草内部控制评价报告。评价报告应当包括：董事会对内部控制报告真实性的声明、内部控制评价工作的总体情况、内部控制评价的依据、内部控制评价的范围、内部控制评价的程序和方法、内部控制缺陷及其认定情况、内部控制缺陷的整改情况、内部控制有效性的结论等内容。对于重大缺陷及其整改情况，只进行内部通报，不对外披露。内部控制评价报告报董事会审定后对外披露。

（五）关于内部控制审计

聘请某具有证券期货业务资格的大型会计师事务所对本公司内部控制有效性进行审计。鉴于本公司在2008年5月《企业内部控制基本规范》发布后就已建立内部控制体系并取得较好效果，内部控制审计自2010年起，重点审计本公司内部控制评价的范围、内容、程序和方法等，并出具相关审计意见。

要求：根据《企业内部控制基本规范》及《企业内部控制配套指引》，逐项判断甲公司内部控制评价方案中的（一）至（五）项内容是否存在不当之处；存在不当之处的，请逐项指出不当之处，并逐项简要说明理由。

【答案】

1、第一项工作存在不当之处有：经理层对内部控制有效性负全责，审计部审定内部控制重大缺陷。董事会对建立健全和有效实施内部控制负责以及审定内部控制重大缺陷。

2、第二项工作存在不当之处表现如下：

（1）不当之处：组织架构相关内容不纳入公司层面评价范围。

理由：组织架构是内部环境的重要组成部分，直接影响内部控制的建立健全和有效实施，应当纳入公司层面评价范围。

（2）不当之处：在实施业务层面评价时，主要评价上海证券交易所重点关注的对外担保、关联交易和信息披露等业务。

理由：业务层面的评价应当涵盖公司各种业务和事项（或：体现全面性原则），而不能仅限于证券交易所关注的少数重点业务事项来展开评价。

（3）不当之处：为了减轻评价工作对正常经营活动的影响，在本次内部控制评价中，仅采用调查问卷法和专题讨论法实施测试和评价。

理由：评价过程中应按照有利于收集内部控制设计、运行是否有效的证据的原则，充分考虑所收集证据的适当性与充分性，综合运用评价方法。

3、第三项工作存在不当之处。

（1）不当之处：现场评价报告无须和被评价单位沟通。

理由：现场评价报告应向被评价单位通报。

（2）不当之处：现场评价报告只需评价工作组负责人审核、签字确认后报审计部。

理由：现场评价报告经评价工作组负责人审核、签字确认后，应由被评价单位相关责任人签字确认后，再提交审计部。

4、第四项工作存在不当之处。

不当之处：对于重大缺陷及其整改情况，只进行内部通报，不对外披露。

理由：对重大缺陷及其整改情况，必须对外披露。

5、第五项工作存在不当之处：会计师事务所的内部控制审计重点审计该公司内部控制评价的范围、内容、程序和方法等。

理由：会计师事务所实施内部控制审计，可以关注、利用上市公司的评价成果，但必须按照《企业内部控制审计指引》的要求，对被审计上市公司内部控制设计与运行的有效性进行独立审计，不能因为被审计上市公司实施了内部控制评价就简化审计的程序和内容。

参与会计职称的考生可按照复习计划有效进行，另外高顿网校官网考试辅导高清课程已经开通，还可索取会计职称考试通关宝典，针对性地讲解、训练、答疑、模考，对学习过程进行全程跟踪、分析、指导，可以帮助考生全面提升备考效果。更多详情可登录高顿网校官网进行咨询。

欢迎关注会计职称考试官方微信公众账号：会计职称考试。随时掌握最新、最快、最准会计知识。