

**透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲一（5 小问）**

【本题 10 分】甲公司是一家国有控股上市公司，主要从事风能和太阳能的开发、投资与运营，属于新能源发电行业。为实现长远发展，在进行内外部环境分析的基础上，甲公司制定“十四五”战略发展规划。规划部分内容摘录如下：

（1）战略分析。

①宏观环境。当前，环境污染、全球气候变化已成为人类的巨大威胁。“十四五”期间，我国将深入推进能源革命，加大碳减排的政策支持，加快扩大风能、太阳能发电规模，建立清洁低碳、安全高效的现代能源体系。

②行业环境。当前，国内百余家企业正在开展新能源发电投资与运营业务，5 家头部企业均已制定“十四五”新能源装机规划，新能源发电行业将进入快速发展阶段。此外，诸多信息与通讯基础设施供应商、工程承包商等非发电企业，也正在进入新能源发电行业，抢占新能源发电市场。

（2）战略选择。“十四五”时期，在初步建成具有全球竞争力的世界一流新能源公司的战略指引下，甲公司计划通过以下途径实现高质量发展：

①实施全球发展战略，聚焦重点国别和重点市场，进入尚未涉足的东南亚和南美新能源市场，加快推进现有业务的属地化经营；

②实施全产业链发展战略，凭借自身在技术、品牌、管理等方面的比较优势，重点并购 1~2 家电力设备制造商，进一步降低新能源业务的开发和投资成本。

（3）战略控制。甲公司以潜能控制、价值创造为控制目标，应用平衡计分卡对战略进行管控，从财务、客户、内部业务流程、学习与成长四个维度，对经济增加值、战略客户数量、净利润、新能源发电量市场份额、培训计划完成率等指标进行任务分解。董事会据此对经理层进行业绩评价，且评价结果直接与经营班子年度薪酬挂钩。

假定不考虑其他因素。

要求：

（1）根据资料（1）中的第①项，指出甲公司宏观环境分析主要体现了 PESTEL 分析法中的哪些关键要素。

（2）根据资料（1）中的第②项，指出甲公司行业环境分析主要体现了迈克尔·波特“五力模型”中的哪些竞争力量。

（3）根据资料（2）中的①②，分析指出甲公司采取的成长型战略的基本类型，并说明是哪

种具体类型。

(4) 根据资料 (3), 指出甲公司战略控制中采用了哪些管理控制模式。

(5) 根据资料 (3), 指出甲公司所选取的平衡计分卡指标中, 分别属于财务维度和客户维度的指标有哪些。

**【答案解析】**

(1) 政治环境因素: 加大碳减排的政策支持。

生态环境因素: 环境污染、全球气候变化已成为人类的巨大威胁。

(2) 同业竞争者的竞争强度; 行业新进入者的威胁。

(3) ①密集型战略—市场开发战略。

②一体化战略—纵向一体化战略—后向一体化战略。

(4) 评价控制模式和激励控制模式。

(5) 财务维度: 经济增加值、净利润。

客户维度: 战略客户数量、新能源发电量市场份额。

考点体现:

(1) 外部环境分析——PESTEL 分析法;

(2) 行业环境分析——五力模型;

(3) 成长型战略的类型——密集型战略、一体化战略;

(4) 管理控制模式——评价控制模式、激励控制模式;

(5) 平衡计分卡指标体系设计——财务维度、客户维度。

考核方式:

(1) 指出宏观环境分析主要体现了 PESTEL 分析法中的关键要素。

(2) 指出行业环境分析主要体现了迈克尔·波特“五力模型”中的竞争力量。

(3) 指出采取的成长型战略的基本类型。

(4) 根据战略控制, 指出管理控制模式类型。

(5) 平衡计分卡指标中, 分别判断属于财务维度和客户维度的指标。

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……”、“结合……, 判断……”等。这些问题都是需要依据教材理论对资料进行分析的。本题考核的是第一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)考核的是宏观环境分析——PESTEL分析法。关于战略分析,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根据某公司采取的战略分析方法,对企业的内外部环境进行分析。

(2)考核的是行业环境分析——五力模型。对于宏观环境分析和行业环境分析是考核频率比较高的知识点,大家一定要了解各因素的内涵,然后会结合资料分析判断体现的是哪一类。此外对于波士顿矩阵和SWOT模型也是考核概率相对较高的知识点,大家在备考时要引起足够的重视。

(3)考核的是成长型战略的类型。企业总体战略通常可以划分为三种类型:成长型战略、稳定型战略和收缩型战略。对于这三种战略类型及其细分要求各位考生能够掌握,会结合资料表述判断具体体现的是哪种战略类型。

(4)考核的是管理控制模式。对于这类题目,没有难度,只要找准教材位置,就能得分。这个知识点是第一章第一节内容,所以对于教材内容,我们要做到了如指掌。

(5)考核的是平衡计分卡指标体系设计。这个知识点是第七章第四节内容。平衡计分卡指标体系分为财务维度、客户维度、内部业务流程维度、学习与成长维度。对于这个知识点没有什么难度,只要找准教材位置,基本就可以得分。

### 透过试题看考点:高级会计师案例分析精讲二(5小问)

甲公司是一家从事物联网和移动互联智能设备自主研发、制造和销售的公司,其产品广泛应用于工业安防等领域。当前,行业核心技术迭代周期短,同业竞争激烈。为增强竞争能力,提升盈利水平,甲公司强化绩效考评,全面实施关键绩效指标法,并将预算管理与绩效考评紧密结合。有关资料如下:

(1)确定绩效指标体系。工作步骤包括:

①基于公司战略,设定经济增加值、经营活动现金净流量、产品销量、客户满意度等公司关键绩效指标。

②基于部门职能,确定部门关键绩效指标。为促进部门协同,实施多部门承担公司关键绩效指标机制,例如,将产品销量和客户满意度同时作为销售部和设计部的考核指标,并根据职能差异分别制定两部门细化绩效指标。

(2)开展模拟市场考核。针对生产部门引入转移定价,对各车间考核模拟利润。甲公司核心产品由传感器和数据分析组件等零部件组成。其中:

①传感器为专属零部件，无法对外销售，且难以获得外部供货，不能取得或预测外部市场价格为定价指引。

②数据分析组件除自供外，已稳定对外销售，且目前未达满负荷生产，该零部件本季度对外销售平均单价为 375 元，单位变动成本为 175 元，根据当前产量测算的单位固定成本为 35 元。为全面提升产品竞争力，甲公司决定采用分权管理模式。各车间可自主决定零部件采购或销售。

(3) 实施预算联动管理。相关做法有：

①为确保关键绩效指标与预算方案紧密衔接，授权财务部门根据历史经验，并结合公司战略独立负责预算编制，其他职能部门和分、子公司不参与预算制定。

②为保障绩效目标实现，并解决预算执行不严问题，决定实施刚性控制。预算经批准后不得调整。

假定不考虑其他因素。

要求：

(1) 根据资料 (1) 第①项，指出甲公司哪些关键绩效指标属于结果类指标。

(2) 根据资料 (1) 第②项，指出甲公司选取销售部和设计部的部门关键绩效指标的方法。

(3) 根据资料 (2) 第①项，判断传感器等部件是否可以采用价格型内部转移定价方法，并说明理由。

(4) 根据资料 (2) 第②项，如果甲公司采用协商型内部转移定价方法，确定内部转移价格，指出数据分析组件零部件在一般条件下协商定价的取值范围。

(5) 根据资料 (3)，分别判断①和②项预算管理工作是否存在不当之处，对存在不当之处的，分别说明理由。

#### 【答案解析】

(1) 结果类指标：经济增加值、经营活动现金净流量。

(2) 组织功能分解法。

(3) 不可以。

理由：价格型内部转移定价是以市场价格为基础制定的，传感器零部件，无法对外销售，且难以获得外部供货，不能取得或预测外部市场价格为定价指引，因此不可以采用价格型内部转移定价。可以在生产成本基础上加一定比例毛利作为内部转移价格。

(4) 协商定价取值范围：不高于市场价 375 元，不低于变动成本 175 元。

(5) ①存在不当之处。



理由：全面预算管理应全员参与，要求企业内部各部门、各单位、各岗位，上至最高负责人，下至各部门负责人、各岗位员工都必须参与预算编制与实施。

②存在不当之处。

理由：不符合权变性原则，预算管理应坚持刚性与柔性管理相结合，既应强调预算对经营管理的刚性约束，又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。或：年度预算经批准后，原则上不作调整。企业应在制度中严格明确预算调整的条件、主体、权限和程序等事宜，当内外部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。

考点体现：

- (1) 关键绩效指标的类型——结果类指标
- (2) 关键绩效指标选取的方法——组织功能分解法
- (3) 内部转移定价——价格型内部转移定价
- (4) 内部转移定价——协商型内部转移定价
- (5) 全面预算管理的内涵——预算理念全员参与

全面预算管理的原则——权变性原则或全面预算调整

考核方式：

- (1) 指出哪些关键绩效指标属于结果类指标。
- (2) 指出关键绩效指标的方法。
- (3) 判断传感器等部件是否可以采用价格型内部转移定价方法，并说明理由。
- (4) 如果甲公司采用协商型内部转移定价方法，确定内部转移价格，指出数据分析组件零部件在一般条件下协商定价的取值范围。
- (5) 分别判断预算管理工作是否存在不当之处，对存在不当之处的，分别说明理由。

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……属于……”、“指出……”、“判断是否可以采用……方法，并说明理由”、“确定……价格，指出……取值范围”、“判断……是否存在不当之处，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。本题考核的是第二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，每道题对应相应的资料，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) 考核的是关键绩效指标的类型——结果类指标。企业的关键绩效指标一般可分为结果

类和动因类两类指标。对于指标类型的判断，难度不大，只要熟悉教材位置，考试可以快速定位到相应的教材页码，这个分值基本就可以拿到。

(2) 考核的是关键绩效指标选取的方法——组织功能分解法。关键绩效指标选取的方法主要有关键成果领域分析法、组织功能分解法和工作流程分解法，对于这三种方法主要是掌握其概念，会结合资料进行区分即可，难度不大。

(3) 考核的是内部转移定价——价格型内部转移定价。价格型内部转移定价是指以市场价格为基础制定的、由成本和毛利构成内部转移价格的方法，一般适用于内部利润中心。内部转移定价的类型是 2022 年教材新增的知识点，对于教材新增内容，考查的概率比较大，大家要引起足够的重视。

(4) 考核的是内部转移定价——协商型内部转移定价。协商价的取值范围通常较宽，一般不高于市场价，不低于变动成本。对于这个知识点，其难度不大，只要熟悉教材位置，考试可以快速定位到相应的教材页码，这个分值基本就可以拿到。

(5) 考核的是全面预算管理的内涵——预算理念全员参与、全面预算管理的原则——权变性原则或全面预算调整。这是第二章的内容，全面预算管理的原则包括战略导向原则、过程控制原则、融合性原则、平衡管理原则和权变性原则。要求各位考生熟练掌握每个原则的含义，以应对考试的判断。

### 透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲三（5 小问）

甲公司是一家以水泥及混凝土生产销售为主业的大型集团企业，在境内组建了区域事业部，并在境外设立了多家子公司。为切实提高风险防范能力和管理水平，甲公司于 2022 年 3 月召开了高层会议，讨论公司风险管理与内部控制的有关事宜。会议要求摘录如下：

(1) 强化形势研判，防范重大风险。

① 公司所处水泥行业对建筑业依赖性较强，与房地产投资关联度较高，在国家坚持“房住不炒，促进房地产市场平稳健康发展”的政策调控下，房地产开发投资增进放缓；

② 某原材料在公司产品生产成本中占比较高，而该原材料价格受全球供需关系紧张的影响，未来一段时期可能持续上涨。面对新形势、新挑战，公司要以全面风险管理为抓手，采取适当的控制措施防范化解重大风险，促进实现公司战略目标。

(2) 优化公司治理，健全风控机制。以控股股东利益最大化为目标，进一步优化公司治理结构，强化股东会及其董事会、监事会的职责，完善管理层约束激励机制，夯实全集团内部治理根基。在此基础上，完善风险管理组织体系，建立健全风险管理三道防线，经理层对风

险管理和内部控制有效性承担最终责任，确保风险管理责任逐级落实到位。

(3) 统一风控理念，培育风险文化。通过会议传达、举办培训、编定宣传画册等多种形式，在全集团范围内培育全面风险管理价值观，形成稳健经营的风险文化。在统一风险管理理念和确定整体风险容忍度指标的基础上，合理确定各职能部门或业务单位的风险敞口，所有职能部门和业务单位的风险叠加调整后不得超出公司整体风险容忍度。

(4) 丰富管理现代化应对策略。根据公司设定的净资产收益率目标和识别的内外部风险，按照风险发生的可能性和影响程度绘制风险矩阵坐标图，确定风险影响。按照年初风险管理部门量化测试的风险分析结果，拟针对重大和重要风险的应对策略：

①针对“双碳”背景下的外部环保监管要求，特批新增绿色低碳环保专项经费，用于碳减排技改项目；

②主动化解过剩产能，清理关闭污染排放较高的生产线；

③积极应对各国货币政策不确定性增加等影响，利用套期工具管理海外项目利率波动风险。

(5) 组织风险评价、监督整体落实。计划于 2022 年第四季度开展风险管理与内部控制评价工作，考虑到境外差旅受限等因素影响，境外子公司不纳入本项评价工作范围。对评价中发现的重大问题，督促责任单位严肃整改，整改情况纳入绩效考评范围。

假定不考虑其他因素。

要求：根据《企业内部控制基本规范》及其规范指引和企业风险管理相关要求，回答下列问题。

(1) 根据资料 (1)，逐项指出①和②项中甲公司面临的主要风险。

(2) 判断资料 (2) 中是否存在不当之处，对存在不当之处的逐项指出不当之处，并分别说明理由。

(3) 判断资料 (3) 中是否存在不当之处，对存在不当之处的逐项指出不当之处，并分别说明理由。

(4) 根据资料 (4)，逐项指出①至③项中甲公司针对重大和重要风险所采取的应对策略类型。

(5) 判断资料 (5) 中是否存在不当之处，对存在不当之处的逐项指出不当之处，并分别说明理由。

#### 【答案解析】

(1) ①属于战略风险；②属于市场风险。

(2) 存在不当之处。

不当之处一：公司治理以控股股东利益最大化为目标。

理由：公司治理的目标不仅是股东利益的最大化，而是保证所有利益相关者的利益最大化。

不当之处二：经理层对风险管理和内部控制有效性承担最终责任。

理由：董事会对风险管理和内部控制有效性承担最终责任。

(3) 不存在不当之处。

(4) ①应对策略类型属于风险控制（或风险降低）；

②应对策略类型属于风险规避；

③应对策略类型属于风险对冲（或风险分担）。（3分）

(5) 存在不当之处。

不当之处：境外子公司不纳入本项评价工作范围。

理由：企业风险管理评价应涵盖企业及其所属单位的各种业务和事项。

考点体现：

(1) 风险分类

(2) 公司治理的目标、内部控制要素——内部环境——治理结构

(3) 目标设定——风险容忍度、风险敞口

(4) 风险应对策略

(5) 风险管理的原则——全面性原则

考核方式：

(1) 根据资料指出面临的主要风险。

(2) 判断是否存在不当之处，对存在不当之处的逐项指出不当之处，并分别说明理由。

(3) 判断是否存在不当之处，对存在不当之处的逐项指出不当之处，并分别说明理由。

(4) 根据资料逐项指出所采取的应对策略类型。

(5) 判断是否存在不当之处，对存在不当之处的逐项指出不当之处，并分别说明理由。

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……”、“判断是否存在不当之处；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。本题考核的是第三章的知识点，题目比较灵活，每一道小题对应一个资料，综合性并不强。

2.联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是风险的分类。风险按照不同的分类标准可以进行不同的分类，即按照来源和



范围分类、按照能否为企业带来盈利等机会分类、按照采取应对措施及其有效性进行分类。这个知识点在 2023 年发生了变动，删除了原按照内容分类的标准，大家在备考时要多予以关注，考试时看清楚题目要求的分类原则。

(2) 考核的是公司治理的目标及内部控制要素。对于内部控制五要素的考查难度相对大一些，可能会涉及一些实务或应用指引上的内容，并不能全部在教材上找到原文表述。大家在备考时要多下些功夫。

(3) 考核的是目标设定——风险容忍度、风险敞口。对于目标设定，大家要掌握风险偏好和风险容忍度的确定。其中风险偏好一般用定性表示，由董事会确定；而风险容忍度应尽可能用定量表示。

(4) 考核的是风险应对策略。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。另外还有可能对于风险应对，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。

(5) 考核的是风险管理的原则——全面性原则。企业进行风险管理，一般应遵循以下原则：融合性原则、全面性原则、重要性原则、平衡性原则。对于各个原则的含义要求各位考生熟练掌握，会结合资料区分判断。

### 透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲四（5 小问）

甲公司是一家从事磷酸铁锂电池生产销售的集团企业，在电池行业处于领先地位，围绕电池产品开展多元化经营。为把控“双碳”背景下的发展机遇，增强核心竞争力，甲公司以“稀缺资源+创新技术”为抓手，决定 2022 年加大境外直接投资与技术创新投资，进一步加强财务风险控制，提升集团资金、配置效率。有关资料如下：

(1) 境外直接投资。甲公司立足磷酸铁锂电池产品延伸产业链，原材料磷的稳定供货对甲公司发展至关重要。“一带一路”沿线 A 国拥有储量丰富的磷矿资源，甲公司计划收购 A 国从事磷矿开采加工的某企业，向产业链上游扩展。但是，近些年，A 国经济增长存在较高的不确定性，A 国货币对人民币的比价波动较大，甲公司境外直接投资面临的外汇风险加剧。

(2) 技术创新投资。为推动磷酸铁锂电池产品创新，甲公司拟投资一项新技术项目，项目投资期 5 年，以项目资本成本作为折现率，采用净现值法进行财务可行性评价。部分现金流

量情况如下：

- ①已发生项目可行性论证调研费 100 万元；
- ②项目投资总额 20000 万元；
- ③项目投资需增加营运资本 2000 万元；
- ④项目实施之后，预计公司另一款同类产品钴酸锂电池销售下降，导致每年销售收入减少 1000 万元；
- ⑤项目实施之后的每年支付项目的债务融资利息 300 万元；
- ⑥项目终结时，投资项目的资产残值可收回 500 万元。

(3) 财务风险控制。甲公司拥有一家下属上市子公司资产负债率高达 90.5%。为了降低资产负债率过高带来的财务风险，子公司财务总监建议采取如下措施：

- ①与债权人谈判将 2022 年底前到期的债务转换为股权；
- ②将现有股利支付率从 10%提升至 12%；
- ③在公开市场上回购并注销股票 2000 万股。

(4) 集团资金配置。甲公司整体资产负债率长期保持在 72%~76%之间，2021 年并表核算时成员单位净资产率为 27%。同时，集团母子公司内部结算较为复杂。甲公司整体资金利用效率较低，部分下属公司资金闲置严重。甲公司考虑 2022 年设立集团财务公司，以提高集团资金利用效率。财务公司拟开展同业拆借，为集团成员单位办理委托贷款。为外部供应商的资产采购办理贷款服务等业务。

假定不考虑其他因素。

要求：

- (1) 根据资料 (1)，指出甲公司开展境外直接投资的动机；针对该境外直接投资的外汇风险，指出甲公司应采取的风险控制措施。
- (2) 根据资料 (2)，逐项指出①至⑥项现金流量是否需要在项目投资评估中作为相关的现金流量加以考虑。
- (3) 根据资料 (3)，逐项指出子公司财务总监提出的措施①至③项是否恰当，如不恰当，分别说明理由。
- (4) 根据资料 (4)，指出甲公司设立财务公司是否符合条件；如不符合，说明理由。
- (5) 根据资料 (4)，指出拟设立的财务公司计划开展的业务是否存在不当之处，对存在不当之处的，说明理由。

【答案解析】

(1) 动机：获取原材料。

风险控制措施：通过选择有利的计价货币，增加合同中货币保值条款，利用期货期权交易以及平行贷款等方法进行避险。

(2) ①不需要考虑，②需要考虑，③需要考虑，④需要考虑，⑤不需要考虑，⑥需要考虑。

(3 分)

(3) ①恰当。

②不恰当。

理由：股利支付率提高会导致资产减少，资产负债率增加。

③不恰当。

理由：回购股票会导致资产减少，资产负债率增加。

(4) 不符合条件。

理由：申请前一年，按规定并表核算的成员单位资产总额不低于 50 亿元人民币，净资产率不低于 30%。这里净资产率 27% 低于 30%，所以不符合条件。

(5) 存在不当之处。

理由：财务公司可以对成员单位办理委托贷款，但不得对外部供应商办理贷款服务。

考点体现：

(1) 境外直接投资的动机、境外直接投资外汇风险控制措施；

(2) 现金流量的相关性；

(3) 企业集团财务风险控制；

(4) 财务公司的设立条件；

(5) 财务公司的业务范围。

考核方式：

(1) 指出开展境外直接投资的动机；针对该境外直接投资的外汇风险，指出采取的风险控制措施。

(2) 判断现金流量是否需要在项目投资评估中作为相关的现金流量加以考虑。

(3) 判断子公司财务总监提出的措施是否恰当，如不恰当，分别说明理由。

(4) 指出设立财务公司是否符合条件；如不符合，说明理由。

(5) 指出拟设立的财务公司计划开展的业务是否存在不当之处，对存在不当之处的，说明理由。

答案分析：

1.通过上述 5 小题的问题，我们了解到高会考试的形式为：“指出……”、“判断……是否作为……”、“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的。本题考核的是第四章的知识点，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) 考核的是开展境外直接投资的动机及外汇风险风险控制措施。对于境外直接投资的动机是历年来考查的重点，也是考查频率相对较高的知识点。对于 6 个动机的含义要求各位考生熟练掌握，并会根据资料分析判断体现的是哪种动机。

(2) 考核的是现金流量的相关性。现金流量的相关性是指与特定项目有关的，在分析评估时必须考虑的现金流量。在确定投资项目相关的现金流量时，应遵循的最基本原则是，只有增量的现金流量才是与项目相关的现金流量。

(3) 考核的是企业集团财务风险控制。企业集团财务风险控制包括资产负债率控制、担保控制等主要方面。对于资产负债率的基本计算公式，要求大家掌握，并结合资料数据分析判断资产负债率是增加还是减少。

(4) 和 (5) 分别考核的是财务公司的设立条件和财务公司的业务范围，对于这个知识点难度不大，主要是熟悉其所在教材位置，考试时只要能迅速定位教材页码，根据教材以及案例资料进行分析一般即可得到相应的分值。另外 2023 年该知识点发生了变动，考试时要以最新的内容为准。

### 透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲五（3 小问）

甲公司是一家主营煤炭开采、洗选和加工业务的煤炭上市公司，生产 A、B、C 三种产品，该公司生产环节引发的环境问题主要涉及污水废气排放、固体废弃物产生和采矿区地表塌陷等。甲公司对上述环境问题发生的成本归类为直接环境成本和间接环境成本。长期以来，甲公司采用传统成本法核算间接环境成本，即间接环境成本按照产量分配到不同产品成本中。随着我国低碳经济、绿色生产理念的普及，甲公司间接环境成本在产品成本中的比重逐年升高，通过传统成本法核算间接环境成本已不能适应“绿色化”战略转型的需要。经研究，甲公司决定采用作业成本法提升间接成本核算的准确性。相关资料如下：

(1) 甲公司 2021 年煤炭产量 2 000 万吨，其中 A 产品 1 740 万吨，B 产品 160 万吨，C 产品 100 万吨。2021 年甲公司发生间接环境成本 40 000 万元，其中污水治理费 9 600 万元，废气治理费 7 000 万元，固体废弃物处理费 6 400 万元，采矿区地表塌陷治理费 17 000 万元。



(2) 根据作业消耗资源产出消耗作业的原则, 甲公司采用作业成本法分配 2021 年间接环境成本, 其成本相关信息如下表所示:

作业成本库	消耗资源 (万元)	成本动因	作业量				动因分配率	
			单位	A 产品	B 产品	C 产品		合计
污水治理成本	9 600	污水治理量	吨	5 000	9 000	18 000	32 000	0.3
废气治理成本	7 000	废气治理量	吨	4 400	4 600	5 000	14 000	0.5
固体废弃物处理成本	6 400	固体废弃物处理量	吨	208 000	64 000	48 000	320 000	0.02
采矿区地表塌陷治理成本	17 000	塌陷面积	亩	4 500	300	200	5 000	3.4

(3) 为进一步减少环境污染, 加强环境控制, 甲公司拟采取以下三项措施:

- ① 在生产过程中, 使用清洁能源和先进生产技术减少污水、废气排放以及固体废弃物的产生;
- ② 将煤矿石等固体废弃物达标处理后, 用于填充采矿区地表塌陷区域实现对固体废弃物的充分利用。
- ③ 改变“先污染后治理”的传统模式, 委托专业机构在煤炭开采前进行环境分析, 提出经济和环境效益协调发展的建议。

假定不考虑其他因素。

(1) 根据资料 (1) 和资料 (2), 分别采用传统成本法和作业成本法, 计算 2021 年应分配 A 产品的间接环境成本, 并指出采用作业成本法分配间接环境成本比传统成本法更加准确的原因。

(2) 根据资料 (1) 和资料 (2), 分析作业成本法下 ABC 三种产品中哪种产品应作为甲公司污水治理成本管理的重点, 并说明理由。

(3) 根据资料 (3), 从环境成本控制的角度, 分别指出①至③项措施发生的成本所体现的环境成本类型。

#### 【答案解析】

(1) 传统成本法下分配的间接环境成本 =  $40\ 000/2\ 000 \times 1\ 740 = 34\ 800$  (万元)

作业成本法下分配的间接环境成本 =  $5\ 000 \times 0.3 + 4\ 400 \times 0.5 + 208\ 000 \times 0.02 + 4\ 500 \times 3.4 =$

23 160 (万元)

传统成本法下间接环境成本分配采用产品产量作为成本动因进行简单分配,哪种产品产量大哪种产品就分得多,这样会给间接环境成本的分配带来偏差。采用作业成本法核算环境成本是将相关环境成本根据单个产品对这些作业的要求进行分配,能够提供更加准确的各维度成本信息,与传统成本法相比,作业成本法因其“相关性”提高而大大提升成本信息的精确度,从而有利于企业利用成本信息进行管理决策。

(2) A 产品分摊的污水治理成本 =  $5\,000 \times 0.3 = 1\,500$  (万元)

单位 A 产品污水治理成本 =  $1\,500 / 1\,740 \approx 0.86$  (元/吨)

B 产品分摊的污水治理成本 =  $9\,000 \times 0.3 = 2\,700$  (万元)

单位 B 产品污水治理成本 =  $2\,700 / 160 \approx 16.88$  (元/吨)

C 产品分摊的污水治理成本 =  $18\,000 \times 0.3 = 5\,400$  (万元)

单位 C 产品污水治理成本 =  $5\,400 / 100 = 54$  (元/吨)

C 产品应作为甲公司污水治理成本管理的重点。(0.5 分)

理由: C 产品的单位污水治理成本最高,所以 C 产品应作为甲公司污水治理成本管理的重点。

(3) ①事中环境成本;②事后环境成本;③事前环境成本。(1.5 分)

考点体现:

(1) 作业成本法和传统成本法下环境成本的核算(计算间接环境成本、作业成本法较传统成本法的优势)

(2) 环境成本的核算——作业成本法(分析污水治理成本管理重点)

(3) 环境成本的分类——环境成本控制的角度

考核方式:

(1) 分别采用传统成本法和作业成本法,计算 2021 年应分配 A 产品的间接环境成本,并指出采用作业成本法分配间接环境成本比传统成本法更加准确的原因。

(2) 分析作业成本法下 ABC 三种产品中哪种产品应作为甲公司污水治理成本管理的重点,并说明理由。

(3) 从环境成本控制的角度,分别指出环境成本类型。

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为:“结合……计算……”、“指出……并说明理由”、“指出……类型”。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，综合性并不强。

2.联系考点我们可以延伸一下：

(1) 和 (2) 考核的是作业成本法和传统成本法下环境成本的核算。这个知识点属于高频考点，而且主要考查的是相关指标的计算，但是难度不大，对于动因分配率资料中已给出，咱们掌握作业成本法的计算原理，会计算即可。

(3) 考核的是环境成本的分类，对于这个知识点难度不大，主要是熟悉其所在教材位置，考试时只要能迅速定位教材页码，根据教材以及案例资料进行分析一般即可得到相应的分值。另外对于 2022 年教材新增的质量成本管理内容，去年教材没有考查，大家在今年备考时要引起注意。

### 透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲六（4 小问）

甲公司是一家专注于乳制品开发和生产的上市公司，在西南地区具有较高的市场认可度。为实现快速发展，甲公司拟实施积极的并购战略。相关资料如下：

(1) 并购背景。甲公司乳制品行业的增长空间巨大，行业新黄金十年正在启航，特别是 2020 年以来，国家有关部门陆续出台相关支持性政策，将乳制品作为主要的营养品予以推荐。因此抓住机遇形成规模优势是甲公司的战略选择，甲公司希望通过并购快速响应政策利好，进一步拓宽低温奶生产基地，扩大低温奶市场份额，将公司影响力从目前的西南地区向其他地区辐射，增强凝聚力。

(2) 并购对象选择与并购协同效应。乙公司地处奶牛养殖的黄金地带位置，主要生产常温奶和低温奶。近年来营业收入保持稳步增长，但资金周转率明显低于行业平均水平。甲公司拟选择乙公司为并购对象。经友好协商，双方就甲公司收购乙公司 100% 股权达成一致。并购后，乙公司将成为甲公司的全资子公司。预计此项并购可以发挥以下协同效应：

① 并购后乙公司的奶源、技术和区域市场渠道等优势有助于甲公司优化产业布局，增强规模效应，强化市场竞争力，向行业头部企业趋进。

② 甲公司先进的乳制品管理经验可以快速推广，有助于提高乙公司的经营效率。

(3) 并购价值评估。第三方独立评估机构采用收益法进行并购估值，收益口径为公司自由现金流量，评估标准日乙公司的评估价值为 18.8 亿元。甲、乙公司协商确定的并购价格为 24 亿元。并购前甲公司的评估价值为 263 亿元，若并购成功，两家公司经过整合后的整体价值预计将达到 298 亿元。并购过程中的审计费、评估费等并购费用合计 0.3 亿元，全部由

甲公司承担。

(4) 并购支付方式。甲公司和乙公司协商一致，分两阶段完成并购价款支付，并购协议生效后 5 个工作日内，甲公司以现金支付并购对价的 60%，剩余 40% 的价款于协议生效后 180 天以现金支付。甲公司的自有资金可以满足第一阶段支付需求，第二阶段的支付需靠外部融资解决。甲公司计划发行可转换债券筹集第二阶段所需资金，投资部经理认为可转换债券是专为稳定的长期资金供给，受股价波动影响较小。

假定不考虑其他因素。

(1) 根据资料 (1)，从企业发展动机的角度，指出甲公司拟实施并购的主要动因有哪些。

(2) 根据资料 (2)，分别从被并购企业意愿、并购后双方法人地位的变化角度指出甲公司并购乙公司的并购类型，并逐项指出①和②项所体现的并购协同效应类型。

(3) 根据资料 (3)，计算甲公司并购乙公司的并购收益、并购溢价和并购净收益，并从财务角度分析此项并购是否可行。

(4) 根据资料 (4)，指出甲公司投资部经理的观点是否存在不当之处，对存在不当之处的说明理由。

#### 【答案解析】

(1) 迅速实现规模扩张、加强市场控制能力、主动应对外部环境变化。(1.5 分)

(2) 按照被并购企业意愿划分是善意并购；

按照并购后双方法人地位的变化划分是控股合并。

事项①体现的是经营协同；

事项②体现的是管理协同。

(3) 并购收益 =  $298 - 263 - 18.8 = 16.2$  (亿元)

并购溢价 =  $24 - 18.8 = 5.2$  (亿元)

并购净收益 =  $16.2 - 5.2 - 0.3 = 10.7$  (亿元)

并购净收益大于 0，此项并购可行。

(4) 存在不当之处。(0.5 分)

理由：可转换债券受股价影响较大，当企业股价上涨大大高于转换价格时，发行可转换债券融资反而会使企业蒙受损失；当股价未如预期上涨，转换无法实施时，会导致投资者对企业的信任危机，从而对未来融资造成障碍；顺利转换时，意味着企业原有控制权的稀释。

考点体现：

(1) 企业并购动因——企业发展动机；



(2) 并购类型——被并购企业意愿、双方法人地位变化角度；企业并购动因——发挥协同效应；

(3) 作出并购决策；

(4) 可转换债券融资的缺点。

考核方式：

(1) 从企业发展动机的角度，指出实施并购的主要动因。

(2) 分别从被并购企业意愿、并购后双方法人地位的变化角度指出并购类型，并指出并购协同效应类型。

(3) 计算并购收益、并购溢价和并购净收益，并分析并购是否可行。

(4) 指出投资部经理的观点是否存在不当之处，并说明理由。

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……”、“计算……，并判断是否可行”、“指出……类型”、“指出……是否存在不当之处，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) 分别考核的是企业并购动机和并购类型，这个内容多是通过资料表述，要求判断属于什么并购动机及类型。这个小题提示我们，企业并购动机、并购类型等这类内容，一般以资料的形式考核，要求分析判断，所以要抓住关键语句，一一对应。

(3) 考核的是并购收益、并购溢价和并购净收益的计算，对于该知识点，我们首先要掌握并购收益、并购溢价和并购净收益的计算公式，如果记不住，咱们熟悉教材位置，考试时结合教材公式、例题以及案例资料中的数据套入公式也可以得到相应的分值，难度并不大。

(3) 考核的是可转换债券融资的缺点。该知识点难度不大，咱们熟悉教材位置，考试时能够快速查阅到教材页码，这部分分值基本就可以拿到。

### 透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲七（4 小问）

甲公司作为一家大型集团公司，主营业务涉及装备制造、房地产等多个领域，有千余家分、子公司，在经济增速放缓的大背景下，甲公司管理效率不高、集团管控能力不足问题明显，为此，甲公司拟通过财务共享服务提升管理水平。2022 年甲公司举行了财务共享服务会议，相关人员发言如下：

(1) IT 部门负责人：公司各职能部门及分、子公司建有很多信息系统，但缺乏交互，“数据孤岛”现象严重，共享服务的本质就是建立一套互通互联的信息系统框架，建立财务共享服务信息系统，不仅要集成内部信息，还应尽可能实现银行、税务等外部信息系统的对接。

(2) 财务部门负责人：信息系统是财务共享服务实施的载体，包括网上报账系统、会计核算系统、电子影像系统等核心子系统，网上报账系统的建设应基于电子影像系统的应用。开发移动端 APP，各管理人员可随时随地查看电子影像审批，相关人员可查询进程和追踪。

(3) 总会计师：数字转化是趋势，实现财务共享是推动财务数字转化的有效路径，公司建立财务共享服务中心，重点关注：①财务共享服务不仅应实现提高效率、降低成本、强化集团管控的目标，还应通过大数据、人工智能等新技术深度挖掘数据价值，大力推动公司数字化转型。②标准化体系建设是财务共享服务实施的基础，应重新梳理、优化业务流程。实现流程、表单、会计科目、报表的标准化。③财务共享服务中心运营初期按照内部模拟市场的方式，制定服务标准和收费标准，向分、子公司收取一定服务费用；财务共享服务中心进入运营成熟期后，鼓励“独立自主，自负盈亏”，以独立法人形式向企业内外部提供服务，并按市场化标准收费。不考虑其他因素。

(1) 根据资料(1)，IT 部门负责人对共享服务的本质认识是否恰当，如不恰当，请说明理由。

(2) 根据资料(2)，财务部门负责人发言体现网上报账系统的哪些价值。

(3) 根据资料(3)，总会计师发言中①~③体现出传统财务共享服务建设的哪些核心因素。

(4) 根据资料(3)中总会计师发言③，按财务共享服务中心的运作模式划分，分别指出甲公司财务共享服务中心在运营初期和成熟期拟采用的运作模式。

#### 【答案解析】

(1) IT 负责人对共享服务的本质认识不恰当。

理由：共享服务的本质是一项企业管理变革，通过制定共享服务中心服务标准等方式提升整体服务水平，促进企业集团降低成本、提高效率、保证质量和加强管控。

(2) 财务部门负责人发言体现网上报账系统的价值：

①信息传递无纸化、自动化，提高流程效率。

②提高业务处理全流程的透明度。

(3) ①体现传统财务共享服务建设核心因素：进行财务共享服务的战略定位。

②体现传统财务共享服务建设核心因素：流程再造。

③体现传统财务共享服务建设核心因素：明确运营模式，制定相关制度。

(4) 运营初期运作模式：市场运营模式。

成熟期运作模式：独立经营模式。

考点体现：

- (1) 共享服务的含义；
- (2) 网上报账系统；
- (3) 传统财务共享服务建设核心因素；
- (4) 企业财务共享服务的类型。

考核方式：

- (1) 对共享服务的本质认识是否恰当，如不恰当，请说明理由。
- (2) 网上报账系统的价值。
- (3) 传统财务共享服务建设的核心因素。
- (4) 按财务共享服务中心的运作模式划分，分别指出在运营初期和成熟期拟采用的运作模式。

答案分析：

1.通过上述 4 小问题，我们了解到高会考试的形式为：“对……是否恰当……，请说明理由”、“指出……”、“指出……类型”。这些问题都是需要依据教材理论对资料进行分析、计算的。本题考核的是第八章的知识点，虽然表面上看题目比较综合，但是从每一道小问题来看，综合性并不强。

2.联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是共享服务的含义。对于该知识点难度不大，只要熟悉其定义，基本就可以得分。

(2) 考核的是网上报账系统的价值。网上报账系统的价值有：①信息采集规范化和标准化；②信息传递无纸化、自动化，提高流程效率；③提高业务处理全流程的透明度。这里提醒各位考生注意不能将上述三点全部列示上，一定要结合资料分析判断，按照教材全部列示上是被扣分的。

(3) 考核的是传统财务共享服务建设核心因素。对于该知识点大家一定要结合案例资料进行分析判断，不能将教材上的内容全部列示上。

(4) 考核的是企业财务共享服务的类型。企业财务共享服务按照不同的标准可以进行不同的分类，其分类主要有：按照采用的主要技术路线分类、按照覆盖的范围分类、按照运作模式分类。各位考生在做题时一定要看清题目要求的分类标准。

**透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲八（4 小问）**

甲单位为一家中央级事业单位，乙单位、丙单位、丁单位为甲单位的下属事业单位，均已执行政府会计准则制度，2022 年 4 月，甲单位总会计师组织召开由本单位及下属乙、丙、丁 3 家单位财务、审计、采购、资产管理等部门负责人参加的工作会议，针对本单位的下属单位预算管理、资产管理、会计核算等方面工作进行沟通讨论。参会人员发言要点如下：

（1）甲单位财务部门负责人：甲单位要切实落实“过紧日子”要求，盘活存量，降低结转结余资金规模、强化绩效导向，持续提升预算资金效益。建议：①作为预算管理一体化试点单位，应按照预算管理一体化建设要求，将预算项目作为预算管理的基本单元。全部预算支出以预算项目形式纳入项目库，进行全生命周期管理；②加强项目支出结转资金管理，如果项目支出结转资金 2021 年决算批复数与 2022 年预算批复数不一致，应以 2021 年决算批复数作为结转资金执行依据；③加强预算绩效管理，不断健全“预算编制有目标、预算执行有监控、预算完成有评价、评价结果有反馈、反馈结果有应用”的全过程预算绩效管理机制。

（2）乙单位采购部门负责人：乙单位的政府采购预算中，有多个预算金额在 1 000 万元以上的货物采购项目，且项目内容复杂，需妥善做好此类项目的采购工作，建议：①加强政府采购需求管理，认真开展需求调查，了解相关产业发展，市场供给，同类采购项目历史成交信息，可能涉及的运行维护、升级更新、备品备件、耗材等后续采购，以及其他相关情况；②加强政府采购招标管理，成立的评标委员会均要由采购人代表和评审专家组成，且成员人数应当为 5 人以上单数，评审专家不得少于成员总数的 2/3。

（3）丙单位资产管理部门负责人：丙单位于 2021 年经批准整体划转至甲单位，为国家设立的研究开发机构。近期，丙单位拟将本单位持有的 M 科技成果有偿转让给国有全资企业 A 公司，并要求资产管理部门负责制定方案。建议：①确定转让价格前，必须委托具有资产评估资质的资产评估机构对 M 科技成果进行资产评估；②通过协议定价方式确定的 M 科技成果拟交易价格，无需在本单位进行公示；③经丙单位领导班子研究确定的 M 科技成果转让方案，必须报上级有关部门审批或备案后方可实施。

（4）甲单位审计部门负责人：甲单位委托第三方机构对乙、丙、丁单位 2021 年会计核算情况进行审计时发现：①乙单位收到国有全资企业 B 公司根据协议约定购入并当即无偿捐赠的一批防疫物资，同时支付了应由乙单位承担的该批防疫物资的运输费用。据此，乙单位将支付的运输费用，在财务会计中计入库存物品成本，在预算会计中未做处理；②丙单位经批准处置一台尚未达到规定使用年限、但因不可抗力造成毁损的设备，取得了资产处置收入并



存入银行。据此，丙单位将取得的资产处置款，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；③丁单位年初因开展专业业务活动使用非财政资金购入一批材料，材料已于购入当月被全部领用。由于使用过程中发现部分材料存在质量缺陷，经与供应商协商，丁单位材料购入次月收到该供应商退回的部分货款并存入银行。据此，丁单位将收到的退款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。假定不考虑税费和其他因素。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。

(1) 根据资料(1)，分别判断甲单位财务部门负责人的建议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。

(2) 根据资料(2)，分别判断乙单位采购部门负责人的建议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) 根据资料(3)分别判断丙单位资产管理部门负责人的建议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) 根据资料(4)，分别判断业务①至③的会计处理是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明正确的会计处理。

#### 【答案解析】

(1) 建议①不存在不当之处。

建议②不存在不当之处。

建议③不存在不当之处。

(2) 建议①存在不当之处。

理由：采购人可以在确定采购需求前，通过咨询、论证、问卷调查等方式开展需求调查。(1.5分)

建议②存在不当之处。

理由：采购项目符合下列情形之一的，评标委员会成员人数应当为7人以上单数：采购预算金额在1000万元以上；技术复杂；社会影响较大。因此，不应该是5人以上单数。(1.5分)

(3) 建议①存在不当之处。

理由：通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等方式确定价格，不是必须委托具有资产评估资质的资产评估机构。

建议②存在不当之处。

理由：通过协议定价的，应当在本单位公示科技成果名称和拟交易价格。

建议③存在不当之处。

理由：国家设立的研究开发机构、高等院校对其持有的科技成果，可自主决定转让、许可或者作价投资，不需报主管部门、财政部门审批或者备案。

(4) 业务①存在不当之处。

正确的会计处理：还应做预算会计处理，增加“其他支出”，减少“资金结存”。

业务②存在不当之处。

正确的会计处理：丙单位将取得的资产处置款，在财务会计中确认“待处理财产损溢——处理净收入”，在预算会计中，不做处理。

业务③存在不当之处。

正确的会计处理：财务会计中增加“银行存款”，减少“业务活动费用”；预算会计中，增加“资金结存”，减少“事业支出”。

考点体现：

- (1) 预算管理一体化系统、项目结转资金管理、预算业务控制——绩效评价控制；
- (2) 加强政府采购需求管理、政府采购的方式；
- (3) 事业单位国有资产管理——国家设立的科研机构科技成果转让管理；
- (4) 接受捐赠存货支付运费的会计处理、固定资产毁损的会计处理、购货退回的会计处理。

考核方式：

- (1) 判断财务部门负责人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) 判断采购部门负责人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) 判断丙单位资产管理部门负责人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。
- (4) 判断业务的会计处理是否存在不当之处；对存在不当之处的，分别说明正确的会计处理。

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形式为：“判断……的建议是否存在不当之处；如存在不当之处，说明理由”、“判断……会计处理是否正确；如不正确，分别说明正确的会计处理。”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。

2.联系考点我们可以延伸一下：

(1) 考核的是预算管理一体化系统、项目支出结转资金管理、预算业务控制。对于项目支出结转资金管理。这里需要分清结转和结余的概念和区别，基本支出没有结余，只有结转。对于预算业务控制，决算与评价环节的关键控制措施中，要求单位应当加强预算绩效管理，建立“预算编制有目标、预算执行有监控、预算完成有评价、评价结果有反馈、反馈结果有应用”的全过程预算绩效管理机制。

(2) 考核的是加强政府采购需求管理、政府采购的方式。政府采购采用招标、竞争性谈判、询价、创新采购、单一来源采购、框架协议采购以及国务院政府采购监督管理部门认定的其他采购方式。对于各个采购方式的适用条件及其相关规定大家要熟悉，尤其涉及到金额、时间的，要引起足够的重视。

(3) 考核的是事业单位国有资产管理。国家设立的研究开发机构、高等院校对其持有的科技成果，可以自主决定转让、许可或者作价投资，不需报主管部门、财政部门审批或者备案，并通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等方式确定价格。通过协议定价的，应当在本单位公示科技成果名称和拟交易价格。国家设立的研究开发机构、高等院校转化科技成果所获得的收入全部留归本单位。这部分内容涉及判断的，难度不大，熟悉教材就能很快的进行判断。

(4) 考核的是接受捐赠存货支付运费的会计处理、固定资产毁损的会计处理、购货退回的会计处理。对于政府会计具体业务的会计处理，2023 年教材已经删除了，对于这部分知识点，了解即可。

### 透过试题看考点：高级会计师案例分析精讲九（5 小问）

甲公司为深圳上市的民营企业，主营建筑施工和房屋装修业务，受宏观政策调整等因素影响，近两年甲公司收入与利润增长放缓，为进一步促进持续发展，采取以下措施：

(1) 进行股票投资。2021 年 5 月，投资部门认为：运动休闲行业前景较好，该行业境内上市 A 公司股票价格正处在历史低位，具有较好的投资价值。2021 年 5 月 18 日，甲公司按公司投资审批程序，通过深圳股票交易系统首次购入 A 公司 100 万股股票，成交价为 50 元/股，共 5 000 万元，相关交易费 20 万元，购买后甲公司对 A 公司不能实施控制、共同控制和重大影响，甲公司计划根据市场情况随时出售 A 公司股票，财务人员李某、赵某、张某作如下讨论：①李某建议：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，以成交价 5 000 万元作为初始入账成本，20 万元交易费计入当期损益；②赵某建议：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，5 020 万元作为初始入账成本；③

张某建议：分类为以摊余成本计量的金融资产，5 020 万元作为初始入账成本，以后有必要时再进行重分类。

(2) 转让金融资产。①2021 年 6 月 30 日，甲公司将于 2021 年 1 月 12 日购入并一直持有 B 公司的债券，以 1 230 万元转让给乙公司，转让的债券账面价值为 1 210 万元，同时签订回购协议，约定 2021 年 12 月 31 日以 1 250 万元回购，债券到期日为 2025 年 1 月 1 日，甲公司于 2021 年 6 月 30 日终止确认该金融资产并确认投资收益 20 万元；②2021 年 8 月 5 日甲公司将对丙公司的应收账款出售给 C 银行，取得 700 万元，当日应收账款账面余额 1 000 万元，未计提减值准备，双方约定，如果该应收账款到期无法收回，C 银行不能向甲公司追偿，甲公司于 2021 年 8 月 5 日终止确认该应收账款，确认转让损失 300 万元。

(3) 开展套期保值。甲公司记账本位币为人民币，2021 年 10 月 15 日，甲公司对境外某工程进行结算，金额为 100 万美元，按合同规定该结算款于 6 个月后收取。当日，甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。为防范美元贬值风险，甲公司按套期保值操作要求实施套期保值方案，2021 年 10 月 15 日购买了一份期限为 6 个月的 100 万美元看跌期权。合同约定 1 美元=6.4 人民币元，甲公司将期权合约指定为上述应收账款的套期工具且该套期关系符合运用套期会计的条件。

(4) 实施股权激励。甲公司符合实施股权激励的条件，并拟于 2021 年 11 月实施股权激励计划，2021 年 11 月 9 日甲公司股票交易价为 50 元/股。总数 10 000 万股，甲公司拟于 2021 年 11 月 10 日公布激励计划草案，激励方式为股票期权，授予日为 2021 年 12 月 15 日，部分条款如下：①激励对象包括甲公司董事（不含独立董事）、监事、高级管理人员和核心技术人员共 600 人；②授予的股票期权人均 2 万份；③每份期权行权时可按 30 元每股的价格购买 1 股甲公司普通股股票。④可自 2024 年 1 月 15 日开始行权。

(5) 计提减值准备。丁公司是甲公司主要客户，长期经营状况良好，但 2021 年丁公司发生严重资金周转困难，较多到期债务违约。截至 2021 年 12 月 31 日，甲公司对丁公司应收账款账面余额 30 000 万元，合同资产账面余额 5 000 万元，部分应收账款已逾期。甲公司对丁公司的应收账款、合同资产不存在重大融资成分，甲公司在 2021 年年末计提减值准备时，对丁公司应收账款采用未来 12 个月内预期信用损失的金额计量其损失准备，对丁公司合同资产采用相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。不考虑税费和其他因素。

(1) 根据资料 (1)，判断李某、赵某、张某的建议是否恰当，如不恰当，请说明理由。

(2) 根据资料 (2)，判断甲公司①②是否正确，如不正确，请说明理由。



(3) 根据资料(3), 判断甲公司购买看跌期权合约进行套期保值的方式是否恰当, 如不恰当, 请说明理由。

(4) 根据资料(4), 逐项判断甲公司股权激励草案①~④是否恰当, 如不恰当, 请说明理由。

(5) 根据资料(5), 判断甲公司对丁公司应收账款、合同资产计量损失准备的方式是否正确, 如不正确, 请说明理由。

#### 【答案解析】

(1) 李某的建议恰当。

赵某的建议不恰当。

理由: 甲公司计划根据市场情况随时出售, 属于交易性权益工具投资, 不能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。

张某的建议不恰当。

理由: 甲公司持有的股票投资不符合“本金+利息”合同现金流量特征, 因此不能分类为以摊余成本计量的金融资产。

(2) ①不正确。

理由: 根据金融资产转移会计准则的规定, 在附回购协议的金融资产出售中, 转出方将予回购的资产和售出的金融资产相同或实质上相同、回购价格固定或是原售价加上合理回报的, 不应当终止确认所出售的金融资产。

②正确。

(3) 恰当。

【答案解析】理由: 看跌期权是指期权赋予持有人在到期日或到期日之前, 以固定价格出售标的资产的权利。甲公司为防范价格下跌风险, 应该购入看跌期权, 当未来汇率小于 6.4 时, 甲公司可以通过卖出看跌期权来避免汇率变动的损失。

(4) ①不恰当。

理由: 激励对象不应包括监事。

②不恰当。

理由: 对于一般上市公司, 全部在有效期内的股权激励计划所涉及的标的股票总数累计不得超过股本总额的 10%。 $600 \times 2 = 1200 > 10000 \times 10\%$ , 超过了股本总额的 10%。

③不恰当。

理由: 股票行权价格不得低于股票票面金额, 且原则上不得低于下列价格较高者: 股权激励

计划草案公布前 1 个交易日的公司股票交易均价；股权激励计划草案公布前 20 个交易日、60 个交易日或者 120 个交易日的公司股票交易均价之一。资料（4）中的③股票行权价格 30 元低于股权激励计划草案公布前 1 个交易日的公司股票交易均价 50 元。

④恰当。

（5）对于公司应收账款计量损失准备的方式不正确。

理由：应该采用相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。

对于公司合同资产计量损失准备的方式正确。

考点体现：

（1）金融资产的分类；

（2）金融资产的转移；

（3）套期保值的方式；

（4）股权激励的对象、标的股票来源和数量、股权授予价格的确认、股票期权授予日与首次行权间隔；

（5）金融资产减值的损失的确认——应收款项、合同资产信用损失的预计。

考核方式：

（1）判断建议是否恰当，如不恰当，请说明理由。

（2）判断会计处理是否正确，如不正确，请说明理由。

（3）判断购买看跌期权合约进行套期保值的方式是否恰当，如不恰当，请说明理由。

（4）判断股权激励草案是否恰当，如不恰当，请说明理由。

（5）判断应收账款、合同资产计量损失准备的方式是否正确，如不正确，请说明理由。

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出题形式为：“判断……是否恰当，并说明理由”、“判断……是否正确，并说明理由”、本题考核的是第十章的知识点，这些问题都是需要依据教材理论对资料进行分析、计算的。

2.联系考点我们可以延伸一下：

（1）考核的是金融资产的分类。根据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：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额。对于这三类金融资产要会区分，并分别掌握其交易费用的会计处理。此外对于这三类金融资产处置的处理也需要大家掌握。

(2) 考核的是金融资产的转移——符合终止确认的条件。对于这部分内容需要区分三种情况，即终止确认、不终止确认、继续涉入。

(3) 考核的是套期保值的方式。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，考生在平时复习时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。

(4) 考核的是股权激励的对象、标的股票来源和数量、股权授予价格的确认、股票期权授予日与首次行权间隔。这部分内容涉及的考点比较杂，而且数字比较多，大家一定要对教材熟悉，考试时根据案例资料表述及时翻阅教材对应的规定，以判断表述是否恰当。

(5) 考核的是金融资产减值的损失的确认。该知识点难度不大，各位考生掌握减值损失准备的计量方法即可，具体的计算不需要掌握。