



根据2007年全国会计专业技术资格统一考试大纲和教材编写

2007

全国会计专业技术资格统一考试

梦想成真 系列辅导丛书

答疑解惑·中级会计实务



中华会计网校 编
www.chinaacc.com

赠送考前一周
张志凤老师语音串讲
及网校内部资料



人民出版社

根据2007年全国会计专业技术资格统一考试大纲和教材编写

全国会计专业技术资格统一考试

梦想成真 系列丛书

答疑解惑·中级会计实务

中华会计网校 编

人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

全国会计专业技术资格统一考试梦想成真系列丛书——中级会计实务(答疑解惑)/中华会计网校 编

(全国会计专业技术资格统一考试梦想成真系列丛书)

ISBN 7-01-005178-X

I. 全… II. 中… III. 会计—资格考核—自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 113673 号

中级会计实务(答疑解惑)

ZHONGJI KUAIJI SHIWU (DAYIJIIEHUO)

编 著: 中华会计网校

责任编辑: 骆 蓉

出 版: 人民出版社

发 行: 人民东方图书销售中心
中华会计网校财会书店

地 址: 北京朝阳门内大街 166 号

邮政编码: 100706

经 销: 全国新华书店

印 刷: 北京中兴印刷有限公司

版 次: 2007 年 1 月第 2 版

印 次: 2007 年 1 月第 2 次印刷

开 本: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张: 14.375

字 数: 316 千字

印 数: 20,000 册

书 号: 7-01-005178-X

定 价: 26.00 元

版权所有 盗版必究

人民东方图书销售中心 电话: 010-65250042 65257256 65136418

中华会计网校财会书店 电话: 010-82335001 82335002

前言

2007 年会计专业技术资格考试即将到来,众所周知,在新《企业会计准则》的影响下,今年的考试大纲和教材相应做了巨大的调整。广大考生迫切的需要一套能在短时间内帮助自己掌握考试重点难点,迅速提高应试能力和答题技巧的高质量辅导用书来进行复习。中华会计网校“梦想成真”系列丛书自推出以来,受到了广大考生的一致好评,在总结历年“梦想成真”丛书成功经验的基础上,网校组织了一大批国内优秀的会计考试专家和辅导专家,以教材、大纲为蓝本,以考试重点、难点为主线,结合新《企业会计准则》及指南,精心编写了这套 2007 年度会计专业技术资格考试“梦想成真”系列辅导丛书。

中华会计网校(www.chinaacc.com)是国内权威、专业的会计远程教育网站,也是联合国教科文组织技术与职业教育培训在中国唯一试点项目。目前拥有注册学员数百万,据国际权威网站排名统计机构(www.alexa.com)数据显示,中华会计网校 2006 年 11 月 30 日全球网站综合实力排名第 368 位,高居中国教育类网站之首。中华会计网校成立至今,以其雄厚的师资力量、领先的课件技术、严谨的教学作风、极高的考试通过率,为我国财政系统培养了数十万名专业优秀人才,被广大会计人员亲切地誉为“会计人的网上家园”。网校汇集全国各地财经名校名师,针对各地学员的不同需要,开展面向不同地域、不同人群的权威会计考试网上辅导。常年开展“初级会计专业技术资格考试”、“高级会计师资格考试”、“注册会计师考试”、“注册税务师考试”、“注册资产评估师考试”、“初级、中级经济专业技术资格考试”、“会计高等教育自学考试”、“会计从业资格考试”、“证券业从业人员资格考试”、“ACCA 考试”、“国际注册内部审计师考试”、“会计继续教育培训”、“会计实务操作培训”、“新企业会计准则培训”、职称英语等网上辅导课程以及税务咨询、会计实务咨询、会计人员招聘求职等相关业务。

《答疑解惑》是“梦想成真”系列辅导丛书的第二部分,取材自网校学员答疑板数百万道问题中的精华,疑难解答详尽、深刻、透彻、针对性强,并随时通过互联网对新增问题进行补充(对于教材、大纲中考生普遍关注的问题及本书勘误,网校会以电子《答疑周刊》的形式发布,并随时在网校“梦想成真”专区中公布)。将本书与 2007 年全国会计专业技术资格考试教材以及“梦想成真”系列丛书之《应试指南》、《全真模拟试卷》、《考题汇编及答案详解》配合使用,可以加深对考试内容的理解和掌握,达到事半功倍的复习效果,该书具有以下特点:

★ 编写权威专业:由国内优秀会计考试命题专家和辅导专家精心编写

★ 重点难点突出：汇集网校数百万注册学员常见重点、难点问题，帮助和加强大家对知识点的熟练掌握

★ 解答详细准确：凝聚网校百位名师对学员问题的准确、详尽解答，并对这些问题进行深度挖掘、提炼

虽然力求完美，但由于时间有限，所以本书也许存在着一些不足和遗憾，希望广大读者多提宝贵意见。祝各位考生早日梦想成真！

本书编写委员会
2007年1月

购书超值服务

购买中华会计网校 2007 年会计专业技术资格考试“梦想成真”系列丛书之《答疑解惑》，可获赠中华会计网校学习卡一张，学员凭赠卡上的卡号，登录中华会计网校(www.chinaacc.com)“梦想成真”系列丛书的专区后，即可享受如下超值服务：

1. 获赠 10 元网校学习费用
2. 获赠 24 小时答疑：读者若对本书中的内容存在任何疑问，可随时通过专设的答疑板提问，网校会在 24 小时之内给出及时满意的答复
3. 及时更新和勘误：对于教材、大纲中考生普遍关注的问题及本书勘误，网校会以电子《答疑周刊》的形式提供给学员，并随时在“梦想成真”专区中公布
4. 为补充本书出版之后至考前一段时间的信息真空，网校还将为本书读者免费提供更有价值的中华会计网校名师语音串讲及内部模拟试卷一套，并将于考前一周在中华会计网校“梦想成真”专区(<http://www.chinaacc.com/mxcz/index.asp>)提供

注意事项：

1. 赠卡金额不能累加使用
2. 本书赠卡严禁出售
3. 赠卡有效期截止至 2007 年 12 月 31 日
4. 针对本书的答疑服务于 2007 年会计专业技术资格考试结束时终止

服务信箱：book@chinaacc.com

目 录

第一章 总论	(1)
第二章 存货	(9)
第三章 固定资产	(28)
第四章 无形资产	(43)
第五章 投资性房地产	(50)
第六章 金融资产	(53)
第七章 长期股权投资	(69)
第八章 非货币性资产交换	(84)
第九章 资产减值	(90)
第十章 负债	(97)
第十一章 债务重组	(112)
第十二章 或有事项	(120)
第十三章 收入	(131)
第十四章 借款费用	(146)
第十五章 所得税	(158)
第十六章 会计政策、会计估计变更和差错更正	(169)
第十七章 资产负债表日后事项	(179)
第十八章 外币折算	(189)
第十九章 财务报告	(194)
第二十章 行政事业单位会计	(215)

第一章 总论

本章内容依据《企业会计准则——基本准则》整理编写，在学习本章的过程中，应掌握如下几点：

- (1) 会计要素概念及其确认条件；
- (2) 会计信息质量要求；
- (3) 会计计量属性及其应用原则。



1. 什么是会计主体？应如何区分会计主体与法律主体？

【解答】会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动。会计主体不同于法律主体。一般来讲，法律主体必然是一个会计主体，但会计主体不一定是法律主体。例如，在企业集团的情况下，一个母公司拥有若干个子分公司，企业集团在母公司的统一领导下开展经营活动。母、子公司虽然是不同的法律主体（母、子公司分别也是会计主体），但为了全面地反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，就有必要将这个企业集团作为一个会计主体，编制合并会计报表（此处的企业集团不是一个法律主体）。又如，独立核算的生产车间、销售部门等也可以作为一个会计主体来反映其财务状况，但它们都不是法律主体。

【例题·多项选择题】下列组织可以作为一个会计主体进行核算的有（ ）。

- A. 独资企业
- B. 销售部门
- C. 子公司
- D. 母公司及其子公司组成的企业集团

【答案】ABCD

【解析】上述四个选项均可作为会计主体。



2. 可比性原则要求会计核算方法前后各期不得随意变更，所以会计核算方法即会计政策无论什么情况下都不能变更，这句话对吗？

【解答】这种理解不正确。可比性原则按照 2006 年财政部发布的企业会计准则理解，应包含两层含义：

第一，是指同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，需要在附注中说明。这是我们通常理解的会计信息的纵向可比。第二，是指不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。这是我们通常理解的会计信息的横向可比。

上面所讲的第一个层面的含义并不意味着对所选择的会计核算方法不能进行任何变更，在符合一定条件的情况下，企业也可以变更会计核算方法，并在企业财务会计报告中作相

应的披露。一般来说,在两种情况下,可以变更会计政策:一是有关法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更,二是会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

综上所述,上述理解思路是不对的。

【例题·多项选择题】下列事项中,违背会计核算可比性原则要求的有()。

- A. 鉴于《企业会计准则》的发布实施,存货的核算方法由后进先出法改为先进先出法
- B. 鉴于利润计划完成情况不佳,将固定资产折旧方法由原来的双倍余额递减法改为平均年限法
- C. 鉴于某项专有技术已经陈旧,将其账面价值一次性核销
- D. 鉴于某被投资企业将发生亏损,将该投资由权益法核算改为成本法核算

【答案】BD

【解析】可比性原则包含两层含义,一是纵向可比,一是横向可比,本题这里考核的是纵向可比。可比性并不意味着所选择的会计政策不能作任何变更。选项A属于有关法规发生变化,要求企业改变会计政策;选项C属于改变会计政策后能够更恰当地反映企业的财务状况和经营成果。选项B和D属于滥用会计政策,违背会计核算的可比性原则。



3. 如何理解实质重于形式原则?常见的体现实质重于形式原则的交易或者事项有哪些?为什么售后回购和售后租回体现了实质重于形式原则?

【解答】实质重于形式原则指交易或事项的实质重于法律表现形式。实质重于形式原则要求企业按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,而不应当仅仅按照交易或者事项的法律形式作为会计确认、计量和报告的依据。“实质”是指交易或事项的经济实质,“形式”是指交易或事项的法律形式。

常见的体现实质重于形式原则的交易或者事项有:融资租入固定资产的会计处理;销售商品的售后回购业务、售后租回业务的会计处理以及关联方关系的判断等都与实质重于形式原则有关。

售后回购、售后租回实质上是一种融资行为,企业不能将取得的款项确认为收入。

售后回购是指企业将某项资产出售给其他单位,在出售方已经收到了价款,并且已经办理了有关资产划转手续的同时,签订书面或口头协议,约定在将来的特定时期,以特定价格无条件将货物购回(事实上这也是购货方购买货物的前提)。在货物购回之前,从法律形式上讲,已经办理了有关资产划转手续,货物的所有权已经转移给了购货方。但从经济实质上讲,由于补充协议规定了出售方在未来某个时间必须购回所出售的商品,该商品所有权上的主要风险和报酬并未转移给购货方,出售方实质上仍然要承担该商品所有权上的主要风险和报酬。而且,出售商品时往往会出现售价高出商品实际价值的情况,若将其确认为收入将导致企业利润虚增。因此,虽然该项交易形式上形成了一笔销售收入,但从交易的实质上看,售后回购只是企业的一种融资行为,并不能将其确认为销售收入。

售后租回交易是一种特殊形式的租赁业务,是指卖主(即承租人)将一项自制或外购的资产或正在使用的资产出售后,又将该项资产从买主(即出租人)那里租回,租回后形成两种形式:融资租赁和经营租赁。售后租回从形式上看,首先是为企业带来了收入,并且所出售商品的所有权及所有权上的主要风险和报酬也已转移,但实质上由于在售后租回交易中,资产的售价和租金是相互关联的,是以一揽子方式谈判的,是一并计算的。因此,资产的出售和租回实质上是同一笔交易中的两个阶段。如果将售后租回损益一次性确认为出

售当期的损益，则有可能难以正确地反映企业的经营业绩。事实上，如果采用高售价、高租金的租赁安排方式，这种租赁对买主来讲不存在不利影响；对于卖主来讲，在出售资产时虽然有巨额销售收入，但这是以未来各期支付高额租金为代价的。因而，为了真实、合理地反映承租人的经营业绩，并且根据权责发生制原则的要求，不应将售后租回损益确认为当期损益，而应予以递延，分摊计入各期损益，会计处理正是看到了这两项业务的实质，在会计核算上并未确认收入，这也正是实质重于形式的体现。

【例题·多项选择题】下列各项，体现实质重于形式会计原则的有()。

- A. 商品售后租回不确认商品销售收入
- B. 融资租入固定资产视同自有固定资产
- C. 计提固定资产折旧
- D. 材料按计划成本进行日常核算

【答案】 AB

【解析】 售后租回实质上是一项融资业务，会计上不确认收入，体现了实质重于形式原则。融资租赁虽然形式上看属于一项租赁业务，但实质上是转移与一项资产所有权有关的全部风险和报酬的一种租赁。所以融资租入固定资产视同自有固定资产核算体现了实质重于形式原则。



4. 无形资产计提减值准备遵循的是不是谨慎性原则？应如何判断一项业务是否体现谨慎性原则？

【解答】 按照谨慎性原则的要求，企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。无形资产计提减值准备符合谨慎性原则，资产类账户计提跌价或减值准备，都是出于谨慎性原则的考虑。谨慎性原则的实质是不高估资产和收益，不低估负债和费用，但不得设置秘密准备。

【例题·多项选择题】下列各项中，体现谨慎性会计核算原则的有()。

- A. 采用年数总和法计提固定资产折旧
- B. 到期不能收回的应收票据转入应收账款后期末考虑计提坏账准备
- C. 融资租入固定资产作为自有固定资产核算
- D. 采用成本与可变现净值孰低法对存货进行期末计价
- E. 低值易耗品价值摊销采用分期摊销法

【答案】 ABD

【解析】 年数总和法属于加速折旧方法，符合谨慎性原则；到期不能收回的应收票据转入应收账款后，期末考虑计提坏账准备，符合谨慎性原则；融资租入固定资产作为自有固定资产核算，符合实质重于形式原则；采用成本与可变现净值孰低法对存货进行期末计价，符合谨慎性原则；选项 E 体现的是权责发生制基础。



5. 盘盈的资产算企业的资产吗？

【解答】 资产是指企业过去的交易或事项形成的，由企业拥有或者控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下几个方面的特征：

- (1) 资产预期会给企业带来经济利益；
- (2) 资产应为企业拥有或者控制的资源；

(3)资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

要将一项资源确认为资产，除符合资产的定义外，还应同时满足以下两个条件：

(1)与该资源有关的经济利益很可能流入企业；

(2)该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

对于盘盈的资产，它符合资产的定义和特征以及确认条件，所以属于企业的资产。

企业在盘盈资产时(固定资产除外)：

借：相关资产类科目

贷：待处理财产损溢

待以后批准时再从待处理财产损溢科目中转出，按规定转入“营业外收入”、“管理费用”等相关科目进行处理。固定资产盘盈时：

借：固定资产

贷：以前年度损益调整



6. 企业在对会计要素进行计量时，按照规定可以采用的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值，那么具体应如何选择这些计量属性，有什么原则吗？

【解答】企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，比如企业购入存货、建造厂房、生产产品等，应当以所购入资产发生的实际成本作为资产的金额。在某些情况下，为了提高会计信息质量，实现财务报告目标，准则允许采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量，在采用上述计量属性时应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量，如果这些金额无法取得或者可靠计量的，则不允许采用其他计量属性。



7. 请问待处理财产损溢属于企业的资产吗？期末是否应在企业的资产负债表中列示？

【解答】根据企业会计准则的规定，待处理财产损溢账户属于资产类账户，该账户主要用来核算企业在清查财产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏和毁损的价值，包括盘盈存货的价值。物资在运输途中发生的非正常短缺与损耗，也应通过“待处理财产损溢”科目来核算。待处理财产损失将来不能给企业带来经济利益的流入，所以它不属于企业的资产；而待处理财产收益经过批准之后已经转入相关的资产科目，在报表中已经得到确认，所以也不需再反映待处理财产收益。综上所述，待处理财产损溢虽然属于资产类科目但不符合资产定义，不在资产负债表中列示。

待处理财产损溢科目期末应无余额，在期末无论是否批准，对外提供财务报告时都要先按规定处理，并在报表中做出说明，若经批准后处理的金额与原处理的金额不一致，要调整会计报表有关项目的年初数，处理后本科目应无余额。



8. 分配生产工人工资为什么会使资产、负债同时增加？

【解答】分配生产工人工资，借记“生产成本”，贷记“应付职工薪酬”，生产成本核算产品生产过程中发生的直接可归属于产品的生产成本，它是存货的一个暂时形态，属于存货的核算范围。存货增加，资产也就增加。

注意：分配生产工人工资不同于发放生产工人工资，发放生产工人工资借记“应付职工薪酬”，贷记“银行存款”，负债和资产同时减少。



9. “企业在一定期间发生亏损，则企业在这一会计期间的所有者权益一定减少。”该命题是否正确，为什么？

【解答】这个命题是不正确的。企业在一定期间发生亏损，由此会导致所有者权益的减少。但由于所有者权益中有些项目与盈亏无关，因此不能说企业在一定期间发生亏损，则所有者权益一定减少。

比如企业在某一个会计年度发生亏损，本年度接受投资者追加投入资本，会导致实收资本的增加。如果亏损的金额小于投资者追加投入资本的金额，那么所有者权益不仅没有减少反而增加了，所以该命题不正确。



10. 如何判断一项交易业务对资产、负债和所有者权益的影响？

【解答】解答这类题目关键要掌握两点：

(1)明确资产、负债和所有者权益的定义和分类。

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。资产按流动性分类，可分为流动资产和非流动资产。流动资产包括货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、存货、预付款项、其他应收款、应收利息、应收股利等。非流动资产包括可供出售金融资产、持有至到期投资、长期应收款、长期股权投资、固定资产、工程物资、无形资产、研发支出等。

负债是指过去的交易或事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债按流动性分类，可分为流动负债和非流动负债。流动负债包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、预收款项、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款、应付利息、应付股利等。非流动负债包括长期借款、应付债券、长期应付款、专项应付款、预计负债等。

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。其中，留存收益包括盈余公积和未分配利润。所有者权益具体包括实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积、未分配利润、外币报表折算差额。

(2)熟悉经济业务的账务处理

看到一项业务，能很快反应出其账务处理所涉及哪些科目(总账科目)，进而判断对资产、负债和所有者权益的影响。

我们可以通过例题来掌握这类题目的解题思路：

【例1·单项选择题】下列各项中，能够引起负债和所有者权益同时发生变动的是()。

- A. 接受现金捐赠
- B. 董事会通过的利润分配方案中拟分配的现金股利
- C. 股东大会通过现金股利分配方案
- D. 以盈余公积弥补亏损

【答案】C

【解析】解题思路：(1)写出会计分录；(2)判断科目类别；(3)选择正确答案。

选项 A: 接受现金捐赠, 编制会计分录:

借: 现金(资产类科目)

贷: 营业外收入(损益类科目)

资产和所有者权益同时增加。

选项 B: 按照准则规定, 董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润不做账务处理, 但应在附注中披露。

选项 C: 股东大会通过的现金股利分配方案应做账务处理, 未分配利润减少, 应付股利增加, 引起负债和所有者权益同时发生变动, 编制会计分录:

借: 利润分配——应付现金股利(所有者权益类科目)

贷: 应付股利(负债类科目)

选项 D: 以盈余公积弥补亏损, 减少盈余公积, 增加未分配利润, 编制会计分录:

借: 盈余公积(所有者权益类科目)

贷: 利润分配——盈余公积补亏(所有者权益类科目)

属于所有者权益内部的一增一减。

所以, 应选 C。

【例 2·单项选择题】下列项目中, 能引起资产增加的是()。

A. 摊销无形资产价值

B. 计提交易性金融负债利息

C. 发放股票股利

D. 计提持有至到期投资利息

【答案】D

【解析】选项 A: 摊销无形资产价值:

借: 管理费用

贷: 累计摊销

会引起资产减少, 不符合题意。

选项 B: 计提交易性金融负债利息:

借: 投资收益

贷: 应付利息

会引起负债的增加, 投资收益影响净利润, 从而影响留存收益, 同时导致所有者权益的减少, 不符合题意。

选项 C: 发放股票股利:

借: 利润分配——转作股本(或资本)的股利

贷: 股本(或实收资本)

属于所有者权益内部的增减变动, 不符合题意。

选项 D: 计提持有至到期投资利息:

借: 持有至到期投资——应计利息(或: 应收利息)

贷: 投资收益

(或借记)持有至到期投资——利息调整

资产增加, 投资收益通过影响净利润而影响留存收益, 导致所有者权益增加。

所以, 答案应选 D。



11. 如何区分理解收入和利得?

【解答】要想正确地理解和把握收入和利得的区别和联系,能够熟练地判断和运用收入和利得,需要从二者的定义入手:

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。

从上面的定义可以看出,二者最终均会导致所有者权益的增加,并都与所有者投入资本无关,这是二者的相同之处。二者的区别在于,收入是企业在日常活动中形成的,而利得是由企业非日常活动所形成的,这是二者的本质区别,在判断一项交易形成的经济利益的流入到底属于收入还是属于利得时,这一点是非常关键的判断依据。

定义中的“日常活动”,是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。这里的理解包括两个层面,一是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动,二是与经常性活动相关的活动。比如,工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等,均属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动,由此产生的经济利益的总流入构成收入。而工业企业转让无形资产使用权、出售不需原材料等,则属于与经常性活动相关的活动,由此产生的经济利益的总流入也构成收入。

企业处置固定资产、无形资产等活动,不是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动,也不属于与经常性活动相关的活动,由此产生的经济利益的总流入不构成收入,应当确认为营业外收入,这构成企业的利得。利得又进一步可分为直接计入所有者权益的利得和直接计入当期利润的利得。直接计入所有者权益的利得是指企业非日常活动所形成的、不应计入当期损益、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。相对应的,直接计入当期利润的利得是指企业非日常活动所形成的、应当计入当期损益、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。

根据上述定义,企业处置固定资产、无形资产、接受捐赠、非货币性资产交换、债务重组等所产生的利得属于直接计入当期利润的利得;直接计入所有者权益的利得,如企业的长期股权投资采用权益法核算时因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,投资企业按应享有的份额而增加或减少的资本公积。

另外,因进行股权投资取得的股利收入,属于让渡资产使用权取得的收入,其具体的确认和计量应参照长期股权投资准则的规定处理。

对于费用和损失的理解应类比收入和利得来把握。

【例题·单项选择题】下列各项中,符合收入会计要素定义,可以确认为收入的是()。

- A. 出售无形资产收取的价款
- B. 出售固定资产收取的价款
- C. 出售原材料收到的价款
- D. 出售长期股权投资收取的价款

【答案】C

【解析】收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。要特别注意是“日常活动”，对此理解包括两个层面，一是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，二是与经常性活动相关的活动。出售原材料属于与经常性活动紧密相关的，符合收入会计要素定义。选项 A、B、D 都不属于企业的日常活动，所以都不符合题意。



12. 利润总额是如何构成的？

【解答】根据企业会计准则的规定，利润是指企业在一定会计期间的经营成果，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。利润总额的计算公式如下：

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出

其中，营业利润 = 营业收入 - 营业成本 - 营业税金及附加 - 销售费用 - 管理费用 - 财务费用 - 资产减值损失 + 公允价值变动净收益 + 投资净收益

第二章 存 货

本章的内容变化不是很大，本章依据《企业会计准则第1号——存货》整理编写。学习本章时，应注意掌握如下内容：

- (1) 存货的确认条件；
- (2) 存货初始计量的核算；
- (3) 存货可变现净值的确认方法；
- (4) 存货期末计量的核算。



1. 在掌握存货的范围时应注意什么问题？

【解答】 存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

关于存货的范围需要说明以下几点：

(1) 关于代销商品的归属。代销商品售出之前应作为委托方的存货处理，但为了使受托方加强对代销商品的管理，现行规定受托方应对其受托代销商品在资产负债表的存货中反映。需要注意的是：受托方对其受托代销商品在资产负债表的存货中反映的同时要记录受托代销商品款，二者均在受托方资产负债表资产方的存货项目中记录，只不过将受托代销商品款作为受托代销商品的抵减项记录，并不是说在资产方和负债方分别反映。

(2) 关于在途商品等的处理。对于销售方按销售合同协议规定已确认销售，而尚未发运给购货方的商品，对于购货方已收到货物但尚未收到销货方结算发票等的商品，以及对于购货方已经确认为购进而尚未到达入库的在途商品，均应作为购货方的存货处理。

(3) 对于约定未来购入的商品，不作为购入方的存货处理。

(4) 为各项工程而储备的各种材料，不作为存货核算。

(5) 特种储备以及按国家指令专项储备的资产，不属于企业的存货。



2. 存货项目在财务报表上如何列示？

【解答】 存货应列在资产负债表资产类的流动资产项目下。因其流动性仅次于应收及预付账款，所以应列示于流动资产中应收账款及预付款项项目之后。

资产负债表中存货项目应包括：

产成品、在产品、受托代销商品、受托代销商品款(作为减项)、材料采购、在途物资、原材料、包装物及低值易耗品、周转材料、材料成本差异、发出商品、自制半成品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品、生产成本、制造费用、劳务成本、存货跌价准备(作为减项)等。采用零售价法核算存货的企业，还应增设“商品进销差价”科目。



3. 请问发出存货的核算方法中加权平均法与移动加权平均法的主要区别是什么?

【解答】这里讲的加权平均法包含全月一次加权平均法和移动加权平均法。全月一次加权平均法是指以期初存货数量和本期购入存货数量为权数,于月末一次计算存货平均单价,据以计算当月发出的存货和月末结存存货实际成本的方法。其公式为:

$$\text{全月一次加权平均单价} = \frac{\text{期初结存存货实际成本} + \text{本期购入存货实际成本}}{\text{期初结存存货数量} + \text{本期购进存货数量}}$$

$$\text{本期发出存货实际成本} = \text{本期发出存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

$$\begin{aligned} \text{期末结存存货实际成本} &= \text{期初结存存货实际成本} + \text{本期购进存货实际成本} - \text{本期发出存货实际成本} \end{aligned}$$

全月一次加权平均法有利于简化成本计算工作,但不利于存货成本的日常管理和控制。

移动加权平均法是指在每次进货以后,立即为存货计算出新的平均单位成本,作为下次发货计价基础的一种方法。其公式为:

$$\text{移动加权平均单价} = \frac{\text{购入存货前结存存货实际成本} + \text{本期购入存货实际成本}}{\text{购入存货前结存存货数量} + \text{本期购入存货数量}}$$

$$\text{本期发出存货实际成本} = \text{本期发出存货数量} \times \text{加权平均单价}$$

采用移动加权平均法能够使管理当局及时了解存货的结存情况,计算的平均单位成本及发出和结存的存货成本比较客观。但由于每次收货都要计算平均单价,计算工作量较大,对收发较频繁的企业不适用。



4. 受托加工物资和受托代销商品如何进行会计核算?它们是否在资产负债表中反映?

【解答】受托加工物资是受托加工单位收到委托单位委托加工的物资,不属于受托加工单位的存货,受托加工单位也不进行会计核算,因此不在受托方的资产负债表中反映。

受托方对于收到委托方发来的用于加工的材料物资,只应在按表外科目专设的“受托加工物资”备查簿中加以登记。备查簿的登记一般采用单式记账法,收到代管物资时仅仅借记“受托加工物资”,退回时贷记该账户即可,无须考虑对应账户问题。备查簿只作为日后检查的参考,实际领用受托加工物资进行加工时,并不考虑所领用物资的金额,其中的账户记录不计入生产成本,也不列入资产负债表的“存货”项目中。

受托方对于加工中实际耗用的由受托方提供的工、料、费(即所耗用的辅料、生产工人的工资福利费、分配的制造费用等)的处理,仍和正常的自制产品相同,应通过“生产成本”账户核算,只不过其中的成本仅考虑受托方自身的实际发生额而已。受托加工物资制造完成,如不需入库保管,可不通过“库存商品”账户核算,直接在结转发出成本时,自“生产成本”账户的贷方转入“主营业务成本”账户的借方。

(1)收到受托加工的材料时,按合同价(或不记录实际金额)登记备查簿,借记:受托加工物资——某公司(注明物资数量),领用时作相应的附注说明。

(2)对于加工过程中发生的生产成本,作:

借:生产成本

贷:原材料——辅助材料

应付职工薪酬

制造费用

(3)加工完成按合同规定发给委托方时:

①确认销售收入

借:应收账款(银行存款)

贷:主营业务收入(不含税加工费)

 应交税费——应交增值税(销项税额)(不含税加工费×增值税税率)

 应交税费——应交消费税(同类产品的价格或组成计税价格×消费税税率)

②同时结转销售成本

借:主营业务成本

贷:生产成本

③在备查簿中将受托加工物资注销,贷:受托加工物资—某公司(注明物资数量)

(4)受托方上交消费税时:

借:应交税费——应交消费税

贷:银行存款

受托代销商品不属于受托代销企业的存货,但根据企业会计准则要求,在会计上按照存货核算。在资产负债表中,受托代销商品与受托代销商品款合并填入存货项目,它们金额相等,方向相反,对存货项目的总额没有影响,形式上反映在了受托方的资产负债表中,但实质上并没有影响资产负债表中存货项目的金额。



5. 在企业的各种物资中,工程物资和特种储备物资是否可以作为存货核算?

【解答】存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物资等。工程物资并不是为在生产经营过程中的销售或耗用而储备,它是为了建造固定资产而储备的,用途不同,不能作为存货核算。特种储备物资不参加企业正常生产经营周转,并不是为企业销售和耗用而储备,属于其他资产的核算范围。



6. 存货的采购成本包含哪些内容? 存货采购过程中的相关进货费用是否要计入存货成本?

【解答】存货的采购成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,应当计入存货采购成本。

【例1·单项选择题】某增值税一般纳税人企业本期购入一批原材料,进货价格为80万元,增值税进项税额为13.60万元。所购材料到达后验收发现材料短缺30%,其中合理损失5%,另25%的短缺尚待查明原因。该材料应计入存货的实际成本为()万元。

A. 70.20

B. 56

C. 80

D. 60

【答案】D

【解析】5%的合理损失应该计入存货的采购成本中,不需要扣除,所以应计入存货的实际成本=80-80×25%=60(万元)。

【例2·单项选择题】乙工业企业为增值税一般纳税人企业。本月购进原材料200公斤,