



2006年注册会计师全国统一考试辅导用书

——轻松过关4

2006年注册会计师考试考前最后六套题

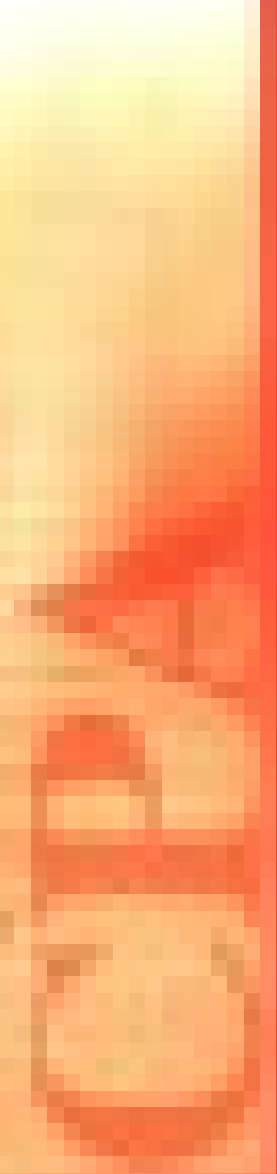
会计

● 东奥会计在线 组织编写 ● 北大东奥 总策划 ● 张志凤 唐宁 编著



经济科学出版社
Economic Science Press

卷之四



本
卷

卷之四

卷之四

卷之四

2006 年注册会计师考试考前最后六套题

会 计

东奥会计在线 组织编写

北大东奥 总策划

张志凤 唐宁 编著

经济科学出版社

北 京

图书在版编目 (CIP) 数据

2006 年注册会计师考试考前最后六套题·会计/张志凤、唐宁编著;东奥会计在线组织编写. —北京:经济科学出版社, 2006. 6

(2006 年注册会计师全国统一考试辅导用书: 轻松过关 4)

ISBN 7-5058-5571-9

I. 2… II. ①张…②唐…③东… III. 会计学 - 会计师 - 资格考核 - 习题 IV. F23 - 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 032743 号

书 名: 2006 年注册会计师考试考前最后六套题·会计

著作责任者: 张志凤 唐宁

责任编辑: 王东岗 靳兴涛

标准书号: ISBN 7-5058-5571-9/F·4830

出版发行: 经济科学出版社

地 址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 100036

印刷厂: 三河市欣欣印刷有限公司

经 销 者: 新华书店

787 毫米×1092 毫米 16 开本 10 印张 200 千字

2006 年 6 月第 1 版 2006 年 6 月第 1 次印刷

定 价: 15.00 元

未经许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有, 翻版必究

目 录

2006 年注册会计师考试《会计》应试要点分析	1
2006 年注册会计师全国统一考试 《会计》考前最后六套题 (一)	14
2006 年注册会计师全国统一考试 《会计》考前最后六套题 (二)	27
2006 年注册会计师全国统一考试 《会计》考前最后六套题 (三)	39
2006 年注册会计师全国统一考试 《会计》考前最后六套题 (四)	51
2006 年注册会计师全国统一考试 《会计》考前最后六套题 (五)	66
2006 年注册会计师全国统一考试 《会计》考前最后六套题 (六)	76
2006 年注册会计师全国统一考试《会计》 考前最后六套题 (一) 参考答案及解析	87
2006 年注册会计师全国统一考试《会计》 考前最后六套题 (二) 参考答案及解析	102
2006 年注册会计师全国统一考试《会计》 考前最后六套题 (三) 参考答案及解析	113
2006 年注册会计师全国统一考试《会计》 考前最后六套题 (四) 参考答案及解析	122
2006 年注册会计师全国统一考试《会计》 考前最后六套题 (五) 参考答案及解析	134
2006 年注册会计师全国统一考试《会计》 考前最后六套题 (六) 参考答案及解析	145

2006 年注册会计师考试《会计》应试要点分析

唐 宁

我国新的企业会计准则体系已经在 2006 年 2 月份发布,从 2007 年 1 月 1 日起首先在上市公司施行。新的企业会计准则体系与国际准则已经趋同,与现行会计制度相比有较大差异。但是注册会计师 2006 年考试大纲明确指出:“本大纲所涉及的参考法规均为截至 2005 年 12 月 31 日财政部已发布并生效的会计准则、制度及相关解释规定”,鉴于这一规定,2006 年试题肯定不会涉及新准则体系,所以仍然要以教材为基础学习,特别是教材与新准则一致的内容应该成为复习应试的重点内容,教材与新准则不一致的内容由于即将面临与新准则的衔接问题,面临实务当中可能出现的差错问题,也需要引起考生重视。总之考生要认真研读大纲,凡是考试大纲指出的内容和参考法规都应充分关注。

下面分别说明考生应关注的问题。

一、营业收入确认

营业收入的确认包括销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等日常活动中形成收入的确认和计量,还包括建造合同收入的确认与计量,考生应十分注重这部分内容的学习,首先因为它是企业会计报告中最重要内容,每年关键的主观试题都与收入确认和计量相关;其次因为收入确认计量的新准则与当前教材无实质性差异,容易形成出题基础。

2003 年至 2005 年主观试题与收入确认相关的考点包括:

1. 不同销售方式下商品收入、劳务收入和建造合同收入的正确确认。
2. 商品收入、劳务收入确认的差错更正。
3. 用外币折算的商品收入和建造合同收入确认。
4. 关联方之间的收入确认。

下面根据 2004 年和 2005 年试题举例说明,题目中建造合同收入是 2004 年试题内容,商品销售是 2005 年试题内容,重点说明收入确认与外币业务的联系。

【例题 1】甲公司从事多种经营,2002 年至 2003 年发生以下交易或事项,甲公司按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定安装工程完工进度,合同收入和合同费用按年确认,甲公司在计算确认各期合同收入时,合同总金额按确认时美元对人民币的汇率折算。

1. 2002 年 10 月 1 日,甲公司与境外 A 公司签订一项合同,为 A 公司安装某大型成套设备,合同总金额为 1000 万美元,由 A 公司于 2002 年 12 月 31 日和 2003 年 12 月 31 日分别支付合同总金额的 40%,其余部分于该成套设备调试运转正常后 4 个月内支付,合同期为 16 个月;2002 年 10 月 1 日,甲公司为 A 公司安装该成套设备的工程开工,预计工程总成本为 6640 万元人民币。

2. 2002 年 11 月 1 日,甲公司与 B 公司(系 A 公司所在地有特定资质的建筑承包商)签

订合同，由 B 公司负责地基平整及相关设施建造，合同总金额为 200 万美元，由甲公司于 2002 年 12 月 31 日向 B 公司支付合同进度款，余款在合同完成时支付，合同期为 3 个月。

3. 至 2002 年 12 月 31 日，B 公司已完成合同的 80%，甲公司于 2002 年 12 月 31 日向 B 公司支付了合同进度款；2002 年 10 月 1 日到 12 月 31 日，除支付 B 公司合同进度款外，甲公司另发生合同费用 332 万元人民币，12 月 31 日，预计为完成该成套设备的安装尚需发生费用 4980 万元人民币，其中包括应向 B 公司支付的合同余款。2002 年 12 月 31 日，甲公司收到 A 公司按合同支付的款项。

4. 2003 年 1 月 25 日，B 公司完成所承担的地基平整和相关设施建造任务，当日甲公司按合同向 B 公司支付了工程尾款。2003 年，甲公司除于 1 月 25 日支付 B 公司工程尾款外，另发生合同费用 4136 万元人民币，12 月 31 日，预计为完成该成套设备的安装尚需发生费用 680 万元人民币；2003 年 12 月 31 日，甲公司收到 A 公司按合同支付的款项。

5. 2003 年 12 月 3 日，甲公司与 A 公司签订另一项合同，向其销售 2 台大型电子设备，销售价格为每台 60 万美元。12 月 20 日，甲公司发运该电子设备，并取得铁路发运单和海运单。至 12 月 31 日，甲公司尚未收到 A 公司支付的货款。假定该电子设备出口时免征增值税，也不退回增值税。甲公司该电子设备的成本为每台 410 万元人民币。

6. 其他相关资料：(1) 甲公司按外币业务发生时的汇率进行外币业务折算，按年确认汇兑损益，2001 年 12 月 31 日“银行存款”美元账户余额为 400 万美元，2001 年末和 2002 年末“应收账款”美元账户余额均为 0。

(2) 假定美元对人民币的汇率（1 美元折合人民币）如下：

2001. 12. 31	2002. 12. 31	2003. 1. 25	2003. 12. 3	2003. 12. 20	2003. 12. 31
8. 10	8. 30	8. 10	8. 25	8. 27	8. 35

(3) 不考虑相关税费及其他因素。

要求：

1. 分别计算甲公司 2002 年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益。
2. 计算上述交易或事项对甲公司 2002 年度利润总额的影响。
3. 分别计算甲公司 2003 年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益。
4. 计算 2003 年应确认的商品销售收入和汇兑损益。
5. 计算上述交易或事项对甲公司 2003 年度利润总额的影响。

【答案与解析】

本题是商品收入、建造合同收入和外币折算的综合练习。

1. 分别计算甲公司 2002 年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益。甲公司 2002 年向 B 公司支付合同进度款 $= 200 \times 80\% \times 8.30 = 1328$ （万元）

甲公司 2002 年合同成本 $= 1328 + 332 = 1660$ （万元）

甲公司 2002 年完工进度 $= 1660 / (1660 + 4980) \times 100\% = 25\%$

2002 年应确认的合同收入 $= 1000 \times 25\% \times 8.30 = 2075$ （万元）

2002 年应确认的合同毛利 $= [(1000 \times 8.3) - (1660 + 4980)] \times 25\% = 415$ （万元）

2002 年应确认的合同费用 $= 2075 - 415 = 1660$ （万元）

2002 年此项业务应确认的汇兑损益 = $400 \times (8.3 - 8.1) - 200 \times 80\% \times (8.3 - 8.3) + 1000 \times 40\% \times (8.3 - 8.3) = 80$ (万元) (收益)

2. 计算上述交易或事项对甲公司 2002 年度利润总额的影响。

上述业务对甲公司 2002 年度利润总额的影响 = $415 + 80 = 495$ (万元)

本问甲公司按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定完工进度, 需要注意的问题是:

(1) 合同成本包括两项, 一是自身正常发生的成本费用, 二是向分包合同方 B 公司支付的款项。

(2) 确认各期合同收入时, 合同总金额按确认时美元对人民币的汇率折算, 2002 年按照 12 月 31 日 1 美元 = 8.30 元人民币计算。

(3) 对本期利润影响有两项内容, 一是合同毛利, 二是汇兑损益, 本期只有“银行存款”美元账户的汇兑损益, 判断为收益。

3. 分别计算甲公司 2003 年应确认的合同收入、合同毛利、合同费用和汇兑损益。

甲公司 2003 年 1 月 25 日向 B 公司支付合同进度款 = $200 \times 20\% \times 8.1 = 324$ (万元)

甲公司累计合同成本 = $1660 + 324 + 4136 = 6120$ (万元)

甲公司累计完工进度 = $6120 / (6120 + 680) \times 100\% = 90\%$

2003 年应确认的合同收入 = $1000 \times 90\% \times 8.35 - 2075 = 5440$ (万元)

2003 年应确认的合同毛利 = $[1000 \times 8.35 - (6120 + 680)] \times 90\% - 415 = 980$ (万元)

2003 年应确认的合同费用 = $5440 - 980 = 4460$ (万元)

2003 年此项业务应确认的汇兑损益 = $(400 - 160 + 400) \times (8.35 - 8.30) - 200 \times 20\% \times (8.35 - 8.10) + 400 \times (8.35 - 8.35) = 22$ (万元) (收益)

4. 计算 2003 年应确认的商品销售收入和汇兑损益

2003 年应确认的商品销售收入 = $60 \times 2 \times 8.27 = 992.4$ (万元)

2003 年此项业务应确认的汇兑损益 = $120 \times (8.35 - 8.27) = 9.6$ (万元) (收益)

本问应注意:

(1) 正确确认商品收入的实现。虽然在 2003 年 12 月 3 日签订合同, 但是不符合收入确认条件, 12 月 20 日商品发出时确认收入实现。外币折算业务尤其要注意这个问题, 否则就会错选折算汇率, 导致收入计算结果的错误。

(2) 由于至 2003 年 12 月 31 日甲公司没有收到货款, 所以要确认外币应收账款的汇兑损益, 并判断方向为收益。

5. 计算上述交易或事项对甲公司 2003 年度利润总额的影响

甲公司上述业务对 2003 年度利润总额的影响 = $980 + (992.4 - 410 \times 2) + 22 + 9.6 = 1184$ (万元)

二、实际利率法摊销折溢价与可转换公司债券转换为长期股权投资

可转换公司债券问题一直是考试的重点要求, 往年试题以考发行债券为主, 2005 年试题涉及了投资可转换公司债券的问题, 但是投资者没有行使转换权, 实际为普通债券核算, 如果行使转换权, 转换成股份后就可以与股权投资业务相联系, 可以考虑与成本法、权益法及其转换相关的会计问题相联系。考生应对以实际利率法摊销溢折价的转换公司债券及其转换为股权投资的核算格外关注。

【例题2】2005年1月1日，甲公司以5200万元的价格购买乙公司发行的面值总额为5000万元的可转换公司债券作为长期股权投资，甲公司每年6月30日和12月31日计提利息，同时采用实际利率法摊销该可转换公司债券的溢折价。该债券系乙公司2005年1月1日发行、期限为3年的可转换公司债券，票面年利率为4%，实际年利率为2.6%，每年1月2日支付上一年利息。发行公告规定，持有人在2005年12月31日后可申请转换为乙公司普通股，转股价格为每4元面值转换为普通股1股，已转股的可转换公司债券已计提的利息不再支付。乙公司2005年12月31日所有者权益总额20000万元，其中股本11250万元，资本公积3750万元，盈余公积2000万元，未分配利润3000万元。2006年1月2日，甲公司收到该可转换公司债券利息240万元。2006年4月1日，甲公司将其持有的乙公司可转债全部转换成股份；假设除甲公司外其他债券持有人至债券到期均没有行使转换权，除甲公司转股外，乙公司没有其他股份变动情况。要求：

1. 写出甲公司债券投资、计息、转股的会计处理。

2. 计算转股后甲公司享有的股权份额（计算甲公司计提债券中期利息时以年初债券账面价值作为中期期初账面价值）。

【答案与解析】

1. 写出甲公司投资、计息、转股的会计处理

2005年1月1日投资

借：长期股权投资—可转换公司债券投资（债券面值）	5000
长期股权投资—可转换公司债券投资（债券溢价）	200
贷：银行存款	5200

甲公司2005年票面利息 = $5000 \times 4\% = 200$ 万元，实际利息 = $5200 \times 2.6\% = 135.2$ 万元，溢价摊销 = $200 - 135.2 = 64.8$ 万元，半年度中期计提利息取年度利息的二分之一。

2005年6月30日

借：应收利息	100
贷：长期股权投资—可转换公司债券投资（债券溢价）	32.4
投资收益	67.6

2005年12月31日

借：应收利息	100
贷：长期股权投资—可转换公司债券投资（债券溢价）	32.4
投资收益	67.6

2006年4月1日，转换为股份时首先计提利息和摊销溢价，然后按照账面价值结转。

借：应收利息	50 ($5000 \times 4\% \times 3/12$)
贷：长期股权投资—可转换公司债券投资（溢价）	16.62
投资收益	33.38 [$(5200 - 64.8) \times 2.6\% \times 3/12$]
借：长期股权投资—乙公司（投资成本）	5168.58
贷：长期股权投资—可转换公司债券投资（面值）	5000
—可转换公司债券投资（溢价）	118.58 ($200 - 64.8 - 16.62$)
应收利息	50

2. 计算转股后甲公司享有的股权份额。

甲公司转股后持有股份数量 = $5000/4 \times 1 = 1250$ 万股, 乙公司股份数量达到 $11250 + 1250 = 12500$ 万股, 甲公司享有的股权份额 = $1250/12500 = 10\%$ 。

本题应注意:

(1) 由于甲公司计提债券中期利息时以年初债券账面价值作为中期期初账面价值, 所以半年度中期计提利息就是年度利息的二分之一。

(2) 可转换公司债券转换成股份后乙公司的股份数量改变。

(3) 如果甲公司原有对乙公司的投资, 转股后增加了投资份额, 可以成为与成本法、权益法及其转换相关的会计问题。

三、股权分置会计处理

这是本教材 2006 年的新内容。

【例题 3】A 集团公司 2000 年成为 B 上市公司唯一非流通股股东, 占上市公司所有者权益的 40%, 采用权益法核算。2004 年初 B 上市公司股本 10000 万股, 每股 1 元, 资本公积 9000 万元, 盈余公积 2000 万元, 未分配利润 4000 万元, A 集团公司长期股权投资——投资成本 7600 万元, 长期股权投资——损益调整 2400 万元。

(1) 2004 年 5 月 30 日, B 上市公司分配现金股利 1000 万元, 2004 年 12 月 31 日, B 上市公司实现净利润 3000 万元。

(2) 2005 年 3 月 10 日, A 集团公司为获得流通权通过并实施了其股改方案, 即: 流通股股东每持有 10 股流通股将获得 A 集团公司支付的 1 股股票对价。

(3) 2005 年 5 月 30 日, B 上市公司按照 2004 年末股份分配现金股利 1200 万元, 2005 年 12 月 31 日, B 上市公司实现净利润 2400 万元

要求: 计算 A 集团公司 2004 年、2005 年长期股权投资的账面价值。

【答案与解析】

2004 年

A 公司长期股权投资账面价值 = $7600 + 2400 + (3000 - 1000) \times 40\% = 7600$ (投资成本) + 3200 (损益调整) = 10800 万元

2005 年

2005 年 A 集团公司向流通股股东送股 = $(10000 \times 60\%) / 10 = 600$ 万股, 从而减少账面价值 = $10800/4000 \times 600 = 1620$ 万元, 其中包括投资成本减少 = $7600/4000 \times 600 = 1140$ 万元, 损益调整减少 = $3200/4000 \times 600 = 480$ 万元。写出会计处理是:

借: 股权分置流通权

1620

贷: 长期股权投资——投资成本

1140 ($7600/4000 \times 600$)

——损益调整

480 ($3200/4000 \times 600$)

2005 年 A 公司原持有 4000 万股占 40%, 送股后持有 $4000 - 600 = 3400$ 万股, 权益份额下降为 34%。

2005 年末, A 公司该长期股权投资账面价值 = $10800 - 1620 + (2400 - 1200) \times 34\% = 9588$ 万元

考生应注意, 股权分置的会计处理就是投资业务的会计处理内容, 由于是针对集团公司的会计处理。所以不仅可以构成考点, 还可以出成类似 2005 年综合题的试题, 即: 投资 $\Rightarrow$ 股权变化 $\Rightarrow$ 如果仍然是控制编合并报表, 如果股权份额降低后无重大影响转成本法核算。

四、会计政策和会计估计变更

会计政策和会计估计变更一直是考试的重点内容,例如2005年试题当中针对企业首次执行《企业会计制度》所做的变更处理。虽然2006年考试不涉及新准则的内容,但是2007年上市公司面临首次执行新准则体系的事实突出了这部分内容的重要性。所以对于考生来说,要熟练掌握追溯调整法和未来适用法的应用。

【例题4】(根据2005年试题有关资料)甲公司经批准自2004年1月1日起执行《企业会计制度》,将坏账准备的计提方法由原来的应收账款余额0.5%计提变更为账龄分析法,将所得税核算从应付税款法变为债务法,假设任何计提的准备项目均不得税前扣除,甲公司2003年12月31日应收账款余额、账龄,以及2004年起的坏账准备计提比例如下:

项目	1年以内	1至2年	2至3年	3年以上
2003年12月31日应收账款余额	3000万元	500万元	300万元	200万元
2004年起坏账准备计提比例	10%	20%	40%	100%

要求:写出甲公司首次执行《企业会计制度》的上述会计变更追溯调整分录。

【答案与解析】

(1) 追溯计提坏账准备:

原坏账准备 = $(3000 + 500 + 300 + 200) \times 0.5\% = 20$ 万元,应追溯调整的坏账准备 = $3000 \times 10\% + 500 \times 20\% + 300 \times 40\% + 200 \times 100\% - 20 = 700$ 万元

借:利润分配—未分配利润 469
 递延税款 231 ($700 \times 33\%$)
 贷:坏账准备 700

(2) 追溯计算递延税款

借:递延税款 ($20 \times 33\%$) 6.6
 贷:利润分配—未分配利润 6.6
借:盈余公积 69.36
 贷:利润分配—未分配利润 [$(469 - 6.6) \times 15\%$] 69.36

本题强调的是,由于会计政策变更追溯的“累积影响数”是指变更政策当期期初留存收益的调整数,必须考虑所得税影响。一旦题目中所得税政策从应付税款法改变为债务法或递延法,说明原会计政策下的所有时间性差异对所得税影响没有计算,还需要将这部分差异追溯调整“递延税款”和期初留存收益。本题假设任何计提的准备项目均不得税前扣除,所以原有坏账准备金额20万元属于需要追溯的时间性差异,作“递延税款”和“利润分配—未分配利润”的调整分录。

【例题5】(2005年试题资料)甲股份有限公司(以下称为“甲公司”)为非上市公司,2002年至2004年有关交易和事项如下:

2002年度

(1) 2002年1月1日,甲公司以4800万元的价格协议购买乙公司法入股1500万股;乙公司的股东权益总额为36900万元,其中股本为15000万元,资本公积为6800万元,盈余公积为7100万元,未分配利润为8000万元。

(2) 2002年3月10日,甲公司收到乙公司派发的现金股利150万元、股票股利300万

股。乙公司 2001 年度利润分配方案为每 10 股派发现金股利 1 元、每 10 股发放 2 股股票股利。

(3) 2002 年度乙公司实现净利润 4800 万元。

2003 年度

(1) 2003 年 3 月 1 日, 甲公司收到乙公司派发的现金股利 360 万元。乙公司 2002 年度利润分配方案为每 10 股派发现金股利 2 元。

(2) 2003 年 5 月 31 日, 甲公司与乙公司第一大股东 X 公司签订股权转让协议。协议规定, 甲公司以每股 4 元的价格购买 X 公司持有的乙公司股票 8100 万股。甲公司于 6 月 20 日向 X 公司支付股权转让价款 32400 万元。股权转让过户手续于 7 月 1 日完成。甲公司原持有乙公司 10% 的股份, 股权投资差额按 10 年摊销。

(3) 2003 年度乙公司实现净利润 7200 万元, 其中 1 月至 6 月实现净利润 3000 万元, 7 月至 12 月实现净利润 4200 万元。

要求: 编制甲公司 2002 年至 2003 年对乙公司股权投资相关的会计分录。

【答案与解析】

2002 年度:

(1) 2002 年 1 月 1 日

借: 长期股权投资—乙公司	4800
贷: 银行存款	4800

(2) 2002 年 3 月 10 日

借: 银行存款	150
贷: 长期股权投资—乙公司	150

2003 年度

(3) 2003 年 3 月 1 日

应冲减投资成本的金额 = $(150 + 360) - 4800 \times 10\% - 150 = -120$ (万元)

借: 银行存款	360
长期股权投资—乙公司	120
贷: 投资收益	480

(4) 2003 年 7 月 1 日

追溯调整若发生在中期需要分成两步, 一是追溯变更政策当年年初数, 二是重述从年初至变更中期数。

第一步: 追溯 2003 年权益法年初数

“投资成本”余额 = $36900 \times 10\% - 150 = 3540$ (万元)

“股权投资差额”余额 = $(4800 - 36900 \times 10\%) / 10 \times 9 = 1110 / 10 \times 9 = 999$ (万元)

“损益调整”余额 = $4800 \times 10\% = 480$ (万元)

成本法改为权益法的影响数 = $-1110 / 10 + 4800 \times 10\% = 369$ (万元)

借: 长期股权投资—乙公司 (投资成本)	3540
长期股权投资—乙公司 (股权投资差额)	999
长期股权投资—乙公司 (损益调整)	480
贷: 长期股权投资—乙公司	4650

利润分配—未分配利润

369

第二步：重述：

重述 2003 年 3 月 1 日分利，冲减成本法，表现权益法。

借：投资收益	480
贷：长期股权投资—乙公司（损益调整）	360
长期股权投资—乙公司	120

确认 2003 年 1—6 月权益法业务

借：长期股权投资—乙公司（损益调整）	300 (3000 × 10%)
贷：投资收益	244.5
长期股权投资—乙公司（股权投资差额）	55.5 (1110/10 × 6/12)

追加投资：

追加投资部分持股比例 = $8100 / (15000 + 15000/10 \times 2) = 45\%$

追加投资时产生的股权投资差额 = $32400 - [36900 - 150/10\% (2002 \text{ 年分配}) + 4800 (2002 \text{ 年实现}) - 360/10\% (2003 \text{ 年分配}) + 3000 (2003 \text{ 年上半年实现})] \times 45\% = 14580 \text{ (万元)}$

借：长期股权投资—乙公司（投资成本）	17820
长期股权投资—乙公司（股权投资差额）	14580
贷：银行存款	32400
借：长期股权投资—乙公司（损益调整）	2310 (4200 × 55%)
贷：投资收益	2310
借：投资收益	784.5
贷：长期股权投资—乙公司（股权投资差额）	784.5

[(1110/10 + 14580/10) × 6/12]

考生应该注意到，本题是近年试题中第一次考中期变更会计政策。按照中期报告准则，企业在中期发生了会计政策变更的且涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的，应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度一贯采用。所以追溯调整若发生在中期需要分成两步，一是追溯变更政策当年年初数，二是重述从年初至变更中期数。

【例题 6】某公司 2005 年 1 月 1 日将发出存货的计价方法由后进先出法改为先进先出法，采用未来适用法核算。年初 A 材料结存 250 吨，单价 300 元，本月 2 日和 20 日分别购买 A 材料 100 吨，单价分别为 220 元和 200 元；本月 23 日领用 A 材料 400 公斤，该材料生产的产品已经在本期对外销售 50%，计算变更发出存货方法对当期利润产生的影响金额。

【答案与解析】

采用后进先出法对利润的影响 = $(200 \times 100 + 220 \times 100 + 300 \times 200) \times 50\% = 51000$ 元；

采用先进先出法对利润的影响 = $(300 \times 250 + 220 \times 100 + 200 \times 50) \times 50\% = 53500$ 元。

采用先进先出法比后进先出法增加了成本，从而减少利润 = $53500 - 51000 = 2500$ 元。

按照会计准则首次执行的规定，一些过去需要追溯的方法变更不再作追溯调整，所以考生需要对“未来适用法”十分熟悉，其重点在于对当期利润的影响。

五、资产负债表日后事项期间的调整事项

这是历年必考且难度较大的试题。出题灵活，涉及的交易事项广泛，这就要求考生既要有扎实的专业基础，能够识别判断事项性质，又要有熟练的账务处理技能，能够对所有调整事项作出调整，对重要差错进行迅速追溯和重述，并能调整和出具正确的资产负债表、利润、利润分配表和现金流量表等报表。

【例题7】（根据2004年试题有关资料）甲公司2003年调整前会计利润为8000万元，甲公司曾于2002年12月25日召开临时董事会会议，就某些重要事项做出决议，其中包括：

（1）甲公司原对所得税采用应付税款法核算。为更客观地反映公司的财务状况和经营成果，从2003年起对所得税改按债务法核算；考虑到公司计提的坏账准备不能从当期应纳税所得额中扣除，决定不确认这部分时间性差异的所得税影响金额。

（2）将3年以上账龄的应收账款计提坏账准备比例由其余额的50%提高到100%，并对此项变更采用未来适用法进行处理。甲公司每年均有固定客户，公司根据历年资料及客户资信情况，对应收账款按其账龄的确定坏账准备计提比例，对3年以上账龄的应收账款按其余额的50%计提。为实施更谨慎的会计政策，董事会决定，从2003年起对3年以上账龄的应收账款按其余额的100%计提坏账准备。甲公司从未发生过超过应收账款余额50%以上的坏账损失。2003年度公司的客户未发生增减变动，客户的财务状况和资信状况也未发生明显变化。假定甲公司2003年未发生坏账损失，并假定按税法规定，公司实际发生的坏账损失才可从当期应纳税所得额中扣除，甲公司2003年度应收账款余额、账龄及坏账准备计提比例资料如下表：

应收账款	1年以内		1—2年		2—3年		3年以上	
	金额	比例	金额	比例	金额	比例	金额	比例
年初余额	500	5%	800	10%	600	30%	400	50%
年末余额	1600	5%	400	10%	800	30%	500	100%

假如2003年当期甲公司无其他调整事项，在2003年资产负债表日后事项期间要求：

- （1）判断2002年12月25日甲公司董事会会议所做决定是否正确。
- （2）计算2003年应计提的坏账准备，作出调整处理。
- （3）计算2003年正确的利润总额。
- （4）计算2003年递延税款余额并写出本期计算交纳所得税的会计分录。

【答案与解析】

- （1）判断2002年12月25日甲公司董事会会议所做决定是否正确

①从2003年起对所得税改按债务法核算正确，因为可以更客观地反映公司的财务状况和经营成果，但是在未来有足够的应税所得额的情况下不确认当期时间性差异的所得税影响金额不正确。

②改变3年以上应收账款坏账准备计提比例的决定不正确。因为在公司客户资信、财务状况未发生变化的情况下，不应随意调整坏账准备计提比例。

- （2）计算2003年应计提的坏账准备，作出调整处理

计算应计提的坏账准备 = $(1600 \times 5\% + 400 \times 10\% + 800 \times 30\% + 500 \times 50\%) - (500 \times 5\% + 800 \times 10\% + 600 \times 30\% + 400 \times 50\%) = 610 - 485 = 125$ （万元）

本期多提坏账准备 = $500 \times 50\% = 250$ (万元)

借: 坏账准备

250

贷: 以前年度损益调整—调整 2003 年管理费

250

(3) 计算 2003 年正确的利润总额

2003 年正确的利润总额 = $8000 + 250 = 8250$ (万元)

(4) 计算 2003 年递延税款余额并写出本期计算交纳所得税的会计分录

本期所得税政策变更需要追溯所得税影响, 且发生坏账损失时方可从当期应纳税所得额中扣除, 说明要将计提的坏账准备全部作为可抵减时间性差异处理。

递延税款余额 = $485 \times 33\% + 125 \times 33\% = 201.30$ (万元), 其中应追溯期初递延税款 = $485 \times 33\% = 160.05$ (万元), 本期发生递延税款 = $125 \times 33\% = 41.25$ (万元)

应交所得税 = $(8250 + 125) \times 33\% = 2763.75$ (万元)

借: 递延税款

160.05

贷: 利润分配—未分配利润

160.05

借: 所得税

2722.50

递延税款

41.25

贷: 应交税金—应交所得税

2763.75

在这里, 提醒考生注意新准则对调整事项所做的描述, 有助于考生分析可能出现的调整事项。

新准则指出: “企业发生的资产负债表日后调整事项, 通常包括下列各项:

1. 资产负债表日后诉讼案件结案, 法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务, 需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债, 或确认一项新负债。
2. 资产负债表日后取得确凿证据, 表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。
3. 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。
4. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

六、合并报表

合并会计报表同样是非常重要且必考的内容。考生要在熟练掌握基本的合并抵销项目基础上提升综合能力。一是注重与投资业务联系。股权变动过程中可能涉及成本法转权益法, 最终形成和确定母公司后编制合并报表, 例如 2005 年试题; 二是注重与日后事项、差错更正联系, 对个别报表首先更正差错, 然后编制合并报表, 例如 2004 年试题; 三是注重连续编报的合并抵销, 特别是内部交易导致资产减值准备的影响的合并报表, 例如 2003 年试题。

下面举例说明内部交易、资产减值等合并抵销处理。

【例题 8】甲公司是乙公司的母公司, 均为一般纳税企业且非上市公司, 增值税率 17%, 存货为不含增值税价, 计提坏账准备的方法均为账龄分析法, 一年以内和一年以上应收账款分别按照 5% 和 10% 计提坏账准备, 2004 年至 2005 年有以下业务:

(1) 2004 年, 甲公司向乙公司销售 A 产品 100 台, 每台售价 5 万元, 价款已收存银行。A 产品每台成本 3 万元, 未计提存货跌价准备。乙公司当年从甲公司购入的 A 产品对外售出 40 台, 其余部分形成期末存货。2004 年末, 乙公司进行存货检查时发现, 因市价下跌, 库存 A 产品的可变现净值下降至 250 万元。乙公司计提了存货跌价准备; 2005 年, 乙公司对

外售出 A 产品 30 台，其余部分仍然作为期末存货，2005 年末库存 A 产品可变现净值为 110 万元。

(2) 2004 年，甲公司向乙公司销售 B 产品货款 1000 万元，增值税 170 万元，甲公司对乙公司销售存货的成本为 800 万元，至 2005 年末，款项尚未结算，乙公司购入的该批存货在 2004 年没有对外销售，期末可变现净值为 900 万元，在 2005 年度对外销售了 60%。

(3) 乙公司在 2004 年 6 月将成本为 500 万元的产品用 600 万元出售给甲公司，增值税 102 万元，款项已经结清，甲公司购入后作为固定资产使用，甲公司另付运输安装费用 18 万元并于当月投入使用，甲公司按 5 年时间计提折旧，预计净残值为零，2004 年 12 月预计可收回金额为 608 万元；甲公司计提了减值准备。

要求：分别写出甲公司 2004 和 2005 年合并报表有关上述业务的抵销分录。

【答案与解析】

(1) 2004 年关于 A 产品抵销分录

借：主营业务收入	500
贷：主营业务成本	500
借：主营业务成本	120 [(5 - 3) × (100 - 40)]
贷：存货	120
借：存货跌价准备	50
贷：管理费用	50

计提准备 = (100 - 40) × 5 - 250 = 50，计提准备 50 小于内部利润 120，说明是内部利润导致的多提准备，应全部抵销。

2005 年关于 A 产品抵销分录

借：年初未分配利润	120
贷：主营业务成本	120
借：主营业务成本	60 [(5 - 3) × (60 - 30)]
贷：存货	60
借：存货跌价准备	50
贷：期初未分配利润	50
借：管理费用	10
贷：存货跌价准备	10

2004 年企业计提准备 50，2005 年企业计提准备 = 5 × (60 - 30) - 110 - 50 = -10，即冲减了准备 10，保留了准备 40，仍然小于内部利润 60，说明是内部利润导致的多提准备，所以 40 的准备全部冲减，分为冲减上期计提的 50 和本期调整的 10。

(2) 2004 年关于 B 产品抵销分录。

借：主营业务收入	1000
贷：主营业务成本	1000
借：主营业务成本	200
贷：存货	200
借：存货跌价准备	100
贷：管理费用	100

借：应付账款	1170
贷：应收账款	1170
借：坏账准备	58.5
贷：管理费用	58.5 (1170 × 5%)

题目说明“款项尚未结算”时就要考虑应收应付的抵销和坏账准备的抵销，本题存货为 1000 万元，应收账款为 1170 万元。

2005 年关于 B 产品抵消分录。

借：年初未分配利润	200
贷：主营业务成本	200
借：主营业务成本	80
贷：存货	80 (200 × 40%)
借：存货跌价准备	100
贷：年初未分配利润	100
借：管理费用	60
贷：存货跌价准备	60
借：应付账款	1170
贷：应收账款	1170
借：坏账准备	117
贷：年初未分配利润	58.5 (1170 × 5%)
管理费用	58.5 (1170 × 10% - 58.5)

账龄分析法下该内部应收的坏账准备在 2005 年按 10% 计算。B 产品期末保留了减值准备 40 万元，是上期计提和本期销售结转的共同结果，仍然是内部利润多提的准备需要抵销。

(3) 2004 年关于设备抵销分录。

借：主营业务收入	600
贷：主营业务成本	500
固定资产原价	100
借：累计折旧	10 (100/5 × 6/12)
贷：管理费用	10
借：固定资产减值准备	40
贷：营业外支出	40

企业固定资产原价 = 600 + 102 + 18 = 720 (万元)，企业计提准备 = 720 - 720/5 × 6/12 - 608 = 40，小于尚存内部利润 90 (100 - 10)，应全部抵销。

2005 年关于设备抵销分录。

借：期初未分配利润	100
贷：固定资产原价	100
借：固定资产减值准备	40
贷：期初未分配利润	40
借：累计折旧	10
贷：期初未分配利润	10