



2004年注册会计师全国统一考试指定用书配套辅导

——轻松过关 3

2004年注册会计师考试 答疑精华及历年试题答案详解

会 计

北京注册会计师考试辅导教研组 组织编写
北大东奥 总策划



北京大学出版社
Peking University Press

2004 年注册会计师全国统一考试指定用书配套辅导

2004 年注册会计师考试 答疑精华及历年试题答案详解

会 计

组 编 北京注册会计师考试辅导教研组
总策划 北大东奥

北京大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

2004 年注册会计师考试答疑精华及历年试题答案详解·会计/北京
注册会计师考试辅导教研组组编. - 北京: 北京大学出版社,
2004. 4

(轻松过关系列之三)

ISBN 7-301-07026-8

I. 2… II. 北… III. 会计学 - 会计师 - 资格考试 - 自学参考
资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 014113 号

书 名: 2004 年注册会计师考试答疑精华及历年试题答案详解·会计

著作责任者: 北京注册会计师考试辅导教研组 组编

责任编辑: 靳兴涛 林君秀

标准书号: ISBN 7-301-07026-8/F·0807

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区中关村北京大学校内 100871

网 址: <http://cbs.pku.edu.cn>

电子邮箱: cm@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

北大东奥邮购部 62759048 62757389 62759700 (传真)

印 刷 者: 北京威远印刷厂

经 销 者: 新华书店

850 毫米 × 1168 毫米 32 开本 8 印张 105 千字

2004 年 4 月第 1 版 2004 年 4 月第 1 次印刷

定 价: 12.00 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

前 言

由北大东奥策划并组织编写的“轻松过关”系列丛书已连续出版六年，承蒙广大考生的关心与厚爱，“轻松过关”已经成为大多数 CPA 考生漫漫征途中的首选，对此我们深感荣幸，同时也深知责任重大。我们惟有精益求精、不断创新，才能不负各位考生的信任与支持。

本书作为 2004 年“轻松过关”系列丛书的“新增内容”，包括两个部分：

一、热点、难点问题答疑。各科作者结合自己多年的教学辅导经验，针对考生在课后经常提出的热点、难点问题，根据 2004 年考试大纲和指定教材的考试要求，选择了若干疑难问题，提前给您一个深入浅出的解释，免除了考生苦思冥想、不得其解的烦恼。

二、历年试题答案详解。最近几年的试题对考生而言是最好的复习资料，仔细研究试题，考生不仅可以掌握大量的知识点，而且可以准确把握 CPA 考试的难易程度、出题技巧和命题方法。通过分析出题老师将指定教材中的知识点转化为试题的“转化程序”，有效地指导自己的应试复习。因此，对于最近几年的试题，考生应做到烂熟于胸、举一反三。但是，由于近年来指定教材进行了多次调整和更新，考生面临的挑战在于，如何从茫茫题海中筛选出对 2004 年考试有参考价值的试题。为此，本着对考生高度负责的精神，本书对 1998 - 2003 年最近 6 年的试题进行逐一扫描：（1）与 2004 年指定教材一致的考点，我们给出了标准答案和详尽的解析，考生对这类试题应予以重点关注；（2）与 2004 年指

定教材不一致的考点，我们给出了“当年的标准答案”，同时在解析中说明根据 2004 年指定教材应如何处理，考生对这类试题适当参考即可，切不可死缠烂打；（3）2004 年指定教材已经删掉的考点，为了保持试题的完整性，我们仅给出了“当年的标准答案”，考生对这类试题应跳过不看。

参加 CPA 考试是一个自我挑战的过程，其中的艰辛、烦恼和压力，只有考生自己才能真切地体会到，希望大家树立信心，通过自己的执着努力，在自己的人生搏击中轻松过关！

本书编写组

2004 年 4 月 20 日

目 录

第一部分 答疑精华

答疑精华	1
------------	---

第二部分 历年试题答案详解 (1998 年 - 2003 年)

1998 年度注册会计师全国统一考试	
《会计》试题、参考答案及解析	82
1999 年度注册会计师全国统一考试	
《会计》试题、参考答案及解析	108
2000 年度注册会计师全国统一考试	
《会计》试题、参考答案及解析	129
2001 年度注册会计师全国统一考试	
《会计》试题、参考答案及解析	159
2002 年度注册会计师全国统一考试	
《会计》试题、参考答案及解析	187
2003 年度注册会计师全国统一考试	
《会计》试题、参考答案及解析	217

第一部分

答疑精华

1. 问：资产的账面价值和账面余额有何区别？

答：资产的账面余额，是指某科目的账面实际余额，不扣除作为该科目备抵的项目（如累计折旧、相关资产的减值准备等）。

资产的账面价值，是指某科目的账面余额减去相关的备抵项目后的净额。举例说明如下：

例如：某项短期投资的账面余额为 100 万元，已提跌价准备 20 万元，则该项短期投资的账面余额为 100 万元，账面价值为 80 万元；某项固定资产的原价为 200 万元，已提折旧为 60 万元，已提减值准备 30 万元，则该项固定资产的账面余额为 200 万元，账面价值为 110 万元。

2. 问：如果贴现的商业承兑汇票到期，承兑人的银行账户不足支付，银行即将已贴现的票据退回申请贴现的企业，同时从贴现企业的账户中将票据款划回。银行从贴现企业的账户中划回的票据款是多少？

答：应该是票据的本息。如一张面值为 50000 元的带息票据到银行贴现，其贴现所得为 50100 元，其到期本息价值为 50300 元。则银行从贴现企业的账户中划回的票据款是 50300 元。

3. 问：预付账款和应收票据是否计提坏账准备？

答：企业的预付账款，如有确凿证据表明其不符合预付账款性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的，应当将原计入预付账款的金额转入其他应收款，并按规定计提坏账准备，计提的坏账准备在资产负债表中冲减其他应收款。

企业持有的未到期应收票据，如有确凿证据证明不能收回或收回的可能性不大时，应将其账面余额转入应收账款，并计提相应的坏账准备，计提的坏账准备在资产负债表中冲减应收账款。

4. 问：坏账损失核算的应收账款余额百分比法和销货百分比法有何区别？

答：对应收账款余额百分比法，期末按应收账款余额一定比例计算的金额为本期坏账准备期末贷方余额，在计算本期坏账准备计提数时应考虑计提坏账准备前“坏账准备”账户的余额；对销货百分比法，按本期赊销金额一定比例计算的金额为本期坏账准备计提数，即在计算本期坏账准备计提数时不考虑计提坏账准备前“坏账准备”账户的余额，当然实务中确定估计坏账损失比例时应考虑计提坏账准备前“坏账准备”账户的余额。举例说明如下：

例1：某企业按应收账款余额百分比法计提坏账准备。2002年12月31日应收账款余额为500000元，根据以往资料和经验，估计坏账损失率为10%，企业在计提坏账准备前坏账准备账户有借方余额1000元。该企业2002年应提的坏账准备金额为多少元？

2002年12月31日“坏账准备”账户贷方余额 = $500000 \times 10\% = 50000$ 元，因为企业在计提坏账准备前坏账准备账户有借方余额1000元，所以2002年应计提坏账准备5100元。

例2：某企业按销货百分比法计提坏账准备。2002年赊销金额为500000元，根据以往资料和经验，估计坏账损失率为10%，企业在计提坏账准备前坏账准备账户有借方余额1000元。该企业2002年应提的坏账准备金额为多少元？

该企业2002年应提的坏账准备金额 = $500000 \times 10\% = 50000$ 元（注：不考虑计提坏账准备前坏账准备账户的余额）

5. 问：在存在现金折扣和商业折扣的销售中，应交的增值税

是否应同时存在折扣？

答：在商业折扣的情况下，企业的实际销售收入通常就是扣除商业折扣后的金额，因此应交的增值税应按实际销售收入计算，而不存在折扣的问题。在现金折扣的情况下，应交的增值税中是否存在现金折扣应视购销双方的约定而定。若考试出现这样的题目，一定会在题目中注明计算现金折扣是否考虑增值税。

6. 问：原材料采用计划成本核算的情况下，月末，购入材料已运到并验收入库，但发票等结算凭证尚未收到、货款尚未支付的情况下，该批材料的计划成本是否由“物资采购”科目的贷方转入“原材料”科目的借方？

答：对于发票账单已到，但尚未付款或尚未开出、承兑商业汇票的收料凭证，或虽然发票账单未到，但根据合同、随货同行发票等能够计算并确定实际成本的收料凭证，应按实际成本，借记“物资采购”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目，按应付金额，贷记“应付账款”科目；按计划成本，借记“原材料”科目，贷记“物资采购”科目，并按规定结转材料成本差异。

7. 问：受托代销商品是否属于企业的存货，受托代销商品在资产负债表中如何反映？

答：关于代销商品的归属，代销商品在售出之前应作为委托方的存货处理，不属于受托方的存货。但为了使受托方加强对代销商品的核算和管理，现行会计制度也要求受托方对其受托代销商品纳入账内核算。在资产负债表中，“受托代销商品”和“代销商品款”同时在资产负债表中的“存货”项目中反映，但二者相互抵消，所以并未影响存货项目的金额。

8. 问：存货盘盈时是否考虑税金？若考虑，如何处理？

答：存货盘盈时，按同类或类似存货的市场价格，借记“原材料”等科目，如有增值税专用发票且按规定可抵扣的，则按照可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目，按两者之和，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。待查明原因，按规定经批准或期末再从“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目转出，属于应当计入当期损益的部分，冲减当期的管理费用。

9. 问：企业接受捐赠资产应如何进行会计处理及进行纳税调整？

答：按照会计制度及相关准则规定，企业接受捐赠取得的资产，应按会计制度及相关准则的规定确定其入账价值。同时，企业按税法确定的接受捐赠资产的入账价值在扣除应交纳的所得税后，计入资本公积，即对接受捐赠的资产，不确认收入，不计入企业接受捐赠当期的利润总额；按照税法规定，企业接受捐赠的资产，应将按税法规定确定的入账价值确认为捐赠收入，并入当期应纳税所得额，计算缴纳企业所得税。企业取得的非货币性资产捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴纳确有困难的，经主管税务机关审核确认。可以在不超过5年的期间内均匀计入各年度应纳税所得额。

上述“接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值”是指根据有关凭证等确定的、应计入应纳税所得额的接受捐赠非货币性资产的价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额，不含按会计制度及相关准则规定应计入受赠资产成本的由受赠企业另外支付或应付的相关税费；如接受捐赠的资产为货币性资产，则指实际收到的金额。“接受捐赠资产按会计制度及相关准则规定确定入账价值”是指按会计制度及相关准则规定计入受赠资产成本的金额，包括接受捐赠非货币性的价值（不含可抵扣的增值税进项税额）和因接受捐赠资产另外支付的构成受赠资产成本的相关税

费；如接受捐赠的资产为货币性资产，则指实际收到的金额。这里的货币性资产指现金、银行存款及其他货币资金，除货币性资产以外的资产为非货币性资产。

（1）企业接受捐赠资产的会计处理

企业接受捐赠资产按税法规定确定入账价值，应通过“待转资产价值”科目核算。企业应在“待转资产价值”科目下设置“接受捐赠货币性资产价值”和“接受捐赠非货币性资产价值”两个明细科目。

企业取得的货币性资产捐赠，应按实际取得的金额，借记“现金”或“银行存款”等科目，贷记“待转资产价值—接受捐赠货币性资产价值”科目；企业取得的非货币性资产捐赠，应按会计制度及相关准则规定确定入账价值，借记“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”等科目，一般纳税人如涉及可抵扣的增值税进项税额的，按可抵扣的增值税进行税额，借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”科目，按接受捐赠资产按税法规定确定入账价值，贷记“待转资产价值—接受捐赠非货币性资产价值”科目，按企业因接受捐赠资产支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。

（2）纳税调整及相关所得税的会计处理

纳税调整金额的计算企业应在当期利润总额的基础上，加上因接受捐赠资产产生的应计入当期应纳税所得额的接受捐赠资产按税法规定确定入账价值或是经主管税务机关审核确认当起应计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值部分，计算出当期应纳税所得额。

如果接受捐赠资产按税法规定确定入账价值全部计入当期应纳税所得额的，企业应按已计入“待转资产价值”科目的账面余额，借记“待转资产价值—接受捐赠货币性资产价值（或待转资产价值—接受捐赠非货币性资产价值）”科目，按接受捐赠资产按税法规定确定入账价值与现行所得税税率计算的应交所得

税，或接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值在抵减当期亏损后（包括企业以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损，下同）的余额与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积（或接受捐赠非现金资产准备）”科目。

如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大，经批准可以在不超过5年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额的，各期计算应纳税所得额时，企业应按经主管税务机关审核确认当期应计入应纳税所得额的待转捐赠额非货币性资产价值部分，借记“待转资产价值”科目，按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值与现行所得税税率计算的应交所得税，或按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值在抵减当期亏损后的余额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

例如，A公司于2004年3月20日接受B公司捐赠的一批原材料，B公司开具的发票上注明的原材料价款100万元，增值税17万元，A公司用银行存款支付途中运费和保险费3万元（假定运费不能作为进项税额抵扣）。

2004年3月20日，A公司的会计处理如下：

借：原材料	103
应交税金——应交增值税（进项税额）	17
贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值	117
银行存款	3

（1）若A公司2004年税前会计利润大于零，假定无其他纳税调整事项，A公司的会计处理如下：

借：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值	117
贷：资本公积——接受捐赠非现金资产准备	78.39
应交税金——应交所得税	38.61

(2) 若 A 公司 2004 年税前会计利润小于零, 假定无其他纳税调整事项, 则 A 公司应按在抵减当期亏损后的余额与现行所得税税率计算的应交所得税, 贷记“应交税金—应交所得税”科目, 按其差额, 贷记“资本公积—接受捐赠非现金资产准备”科目。假定 A 公司 2004 年税前会计利润为 -17 万元, A 公司的会计处理如下:

借: 待转资产价值—接受捐赠非货币性资产价值	117
贷: 资本公积—接受捐赠非现金资产准备	84
应交税金—应交所得税	33 [(117 - 17) × 33%]

10. 问: 企业材料发出采用计划成本核算, 企业在购进材料过程中发生的定额内的合理损耗应如何处理?

答: 企业在购进材料过程中发生的定额内的合理损耗构成购进材料的实际成本, 由于入库材料的计划成本是按实际验收入库的数量和计划单位成本计算的, 因此, 这部分定额损耗应计入“材料成本差异”科目。

例如: 某工业企业为增值税一般纳税人, 原材料采用计划成本核算, A 材料计划成本每吨为 20 元。本期购进 A 材料 6000 吨, 收到的增值税专用发票上注明的价款总额为 122000 元, 增值税额为 20740 元。另发生运杂费用 1400 元, 途中保险费用 359 元。原材料运抵企业后验收入库原材料 5995 吨, 运输途中合理损耗 5 吨。则购进 A 材料发生的成本差异 (超支) = $(122000 + 1400 + 359) - 5995 \times 20 = 3859$ 元

11. 问: “物资采购”和“在途物资”科目的核算内容有何差异?

答: “物资采购”和“在途物资”科目是在企业采用不同方法对存货进行日常核算时所使用的不同的会计科目。

在原材料、商品等采用计划成本进行日常核算的情况下, 为

了反映计划成本与实际成本之间的差异，需要设置“物资采购”科目进行核算。

在原材料、商品等采用实际成本进行日常核算的情况下，不需要设置“物资采购”科目，但应设置“在途物资”科目，核算企业购入尚未到达或尚未验收入库的材料、商品等的实际成本。

12. 问：本月发出材料应负担差异 = 发出材料的计划成本 × 材料成本差异率，其中，材料成本差异率是选择上月材料成本差异率，还是本月材料成本差异率？

答：本月发出材料应负担的成本差异，除委托加工发出材料可按上月的差异率计算外，都应使用当月的实际差异率。如果上月的成本差异率与本月成本差异率相差不大的，也可按上月的成本差异率计算。计算方法一经确定，不得随意变更。如果确需变更，应在会计报表附注中予以说明。

13. 问：如何计算确定长期债券投资的溢折价？溢折价摊销的直线法和实际利率法有何特点？

答：在计算确定长期债券投资的溢折价时，用实际支付的款项扣除支付的款项中包含的利息（应收利息或应计利息）和实际支付的款项中包含的相关费用（计入债券初始投资成本或当期损益），其差额与购入的债券面值比较，若其差额大于债券的面值即为溢价，若其差额小于债券的面值即为折价。在采用直线法摊销溢折价时，每期溢折价的摊销数额相等。在实际利率法下，债券投资的每期应计利息收入等于债券的每期期初账面价值乘以实际利率。在溢价购入债券的情况下，由于债券的账面价值随着债券溢价的分摊而减少，因此所计算的应计利息收入随之逐期减少，每期按票面利率计算的利息大于债券投资的每期应计利息收入，其差额即为每期债券溢价摊销数，所以每期溢价摊销数随之逐期增加；在折价购入债券的情况下，由于债券的账面价值随着

债券折价的分摊而增加，因此所计算的应计利息收入随之逐期增加，债券投资的每期应计利息收入大于每期按票面利率计算的利息，其差额即为每期债券折价摊销数，所以每期折价摊销数随之逐期增加。直线法和实际利率法溢折价摊销可列示如下：

(1) 溢价：

投资收益 = 按票面利率计算的利息 - 溢价摊销额

直线法：②每期相等 固定数 ①每期相等

实际利率法：①

(期初面值和尚未摊 销溢价) × 实际利率 逐期减少

 固定数 ②逐期增加

(2) 折价：

投资收益 = 按票面利率计算的利息 - 折价摊销额

直线法：②每期相等 固定数 ①每期相等

实际利率法：①

(期初面值和尚未摊 销折价) × 实际利率 逐期增加

 固定数 ②逐期增加

无论是折价摊销，还是溢价摊销，每期按票面利率计算的利息是固定的。若溢折价采用直线法摊销，先计算溢折价摊销额，后计算应计入投资收益的金额；若溢折价采用实际利率法摊销，先计算应计入财务费用（或在建工程）的金额，后计算溢折价摊销额。

14. 问：在具体实务中，确定股权购买日应包括下列哪些条件？

答：企业购买其他企业，应以被购买企业对净资产和经营的控制权实际上转让给购买企业的日期作为购买日。在具体实务中，只有当保护相关各方权益的所有条件均被满足时，才能认定控制权已经转让给了购买企业。这种条件包括：购买协议已获股

东大会通过，并已获相关部门批准（如果需要有关政府部门批准）；购买企业和被购买企业已办理必要的财产交接手续；购买企业已支付购买价款（指以现金或银行存款支付的价款）的大部分（一般应超过 50%）；购买企业实际上已经控制被购买企业的财务和经营政策，并从其活动中获得利益或承担风险。在考试时确定股权购买日的日期一般是“股权划转手续已办理完毕”的日期。

15. 问：若长期股权投资采用成本法核算，当被投资单位宣告分派现金股利时，投资企业应如何进行账务处理？

答：在成本法下，除追加投资、将应分得的现金股利或利润转为投资或收回投资外，长期股权投资的账面价值一般应当保持不变。被投资单位宣告分派的利润或现金股利，作为当期投资收益。企业确认的投资收益，仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额，所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过上述数额的部分，作为初始投资成本的收回，冲减投资的账面价值。具体作法是：当投资后应收股利的累积数大于投资后应得净利的累积数时，其差额即为累积冲减投资成本的金额，然后再根据前期已累积冲减的投资成本调整本期应冲减或恢复的投资成本；当投资后应收股利的累积数小于或等于投资后应得净利的累积数时，若前期存有尚未恢复的投资成本，则首先将尚未恢复数额全额恢复，然后再确认投资收益。

例如：甲企业 1999 年 1 月 1 日，以银行存款购入 C 公司 10% 的股份，并准备长期持有，采用成本法核算。C 公司于 1999 年 5 月 2 日宣告分派 1998 年度的现金股利 100000 元，C 公司 1999 年实现净利润 400000 元。

1999 年 5 月 2 日宣告发放现金股利时，投资企业按投资持股比例计算的份额冲减投资成本。

会计分录为：

借：应收股利 10000

贷：长期股权投资—C 公司 10000

(1) 若 2000 年 5 月 1 日 C 公司宣告分派现金股利 300000 元

应收股利 = $300000 \times 10\% = 30000$ 元

应收股利累积数 = $100000 \times 10\% + 300000 \times 10\% = 40000$ 元

投资后应得净利累积数 = $0 + 400000 \times 10\% = 40000$ 元

因应收股利累积数等于投资后应得净利累积数，所以应将原冲减的投资成本 10000 恢复。

会计分录为：

借：应收股利 30000

长期股权投资—C 公司 10000

贷：投资收益 40000

(2) 若 C 公司 2000 年 5 月 1 日宣告分派现金股利 450000 万元

应收股利 = $450000 \times 10\% = 45000$ 元

应收股利累积数 = $100000 \times 10\% + 450000 \times 10\% = 55000$ 元

投资后应得净利累积数 = $0 + 400000 \times 10\% = 40000$ 元

累计冲减投资成本的金额为 15000 元 ($55000 - 40000$)，因已累积冲减投资成本 10000 元，所以本期应冲减投资成本 5000 元。

会计分录为：

借：应收股利 45000

贷：长期股权投资—C 公司 5000

投资收益 40000

(3) 若 2000 年 5 月 1 日 C 公司宣告分派现金股利 200000 元

应收股利 = $200000 \times 10\% = 20000$ 元

应收股利累积数 = $100000 \times 10\% + 200000 \times 10\% = 30000$ 元

投资后应得净利累积数 = $0 + 400000 \times 10\% = 40000$ 元

因应收股利累积数小于投资后应得净利累积数，所以应将原冲减的投资成本 10000 恢复。注意这里只能恢复投资成本 10000 元，不能盲目代公式恢复投资成本 20000 元。