

经科版 2004年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书



经科版2004年CPA考试

经典问题答疑精华

会 计

Accounting

组编 上海国家会计学院CPA考试辅导委员会



经济科学出版社

F 230-44/3

经科版 2004 年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书

丛书主编：夏大慰 马贤明

经科版 2004 年 CPA 考试经典问题答疑精华

会 计

组编：上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会

编著：薛许红 高伟

经济科学出版社

上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会 成 员 名 单

(以姓氏笔画为序)

会 计:

王兆庆 杨 勇 郑庆华 唐 宁 薛许红

审 计:

王生根 庄广堂 张各兴 范永亮 袁建娣

税 法:

王庆雯 刘小兵 李 文 杜旭冬 庞金伟

经 济 法:

叶 朱 郑朝晖 游文丽

财务成本管理:

丁 度 田 明 付念桃 刘正兵

前 言

注册会计师（CPA）资格证书无疑是当前我国最炙手可热的资格证书之一，每年参加 CPA 考试的考生逐年递增，从 1993 年的 4.5 万多人、17 万人科次，经过短短 10 年的时间，2003 年报名人数达到 68.2 万人、155 万余人科次，创历史新高。但遗憾的是每年 CPA 考试的通过率却很低，2003 年各科合格人数及合格率分别为：会计 17816 人，9.17%；审计 5812 人，7.48%；财务成本管理 11324 人，10.36%；经济法 16739 人，12.82%；税法 18653 人，12.01%。究其原因，我国转型期的特点决定了注册会计师考试内容的不断变化和调整，如新的会计、审计准则不断推出，税收政策不断调整；此外，为提高中国整个注册会计师队伍的职业素质，也相应地增加了考试的难度，每年的考题似乎越来越难！

上海国家会计学院远程教育网（www.esnai.net）是财政部重点建设的会计和财务管理人员远程教育网站，是世界银行全球学习发展网络（GDLN）上海中心，是中国注册会计师协会考试委员会指定注册会计师考试辅导网站。上海国家会计学院远程教育网依托中国注册会计师协会远程教育网络覆盖到全国 30 个省、市、自治区的注册会计师协会，所推出

的注册会计师考前辅导由香港会计师公会和台湾会计师公会向其会员指定提供。在过去的几年里，上海国家会计学院的远程教育网为广大注册会计师考生提供了一系列的考试配套服务，受到了各方的一致好评。

为了更好地利用我们的优势，为考生提供更好的、全方位的服务，帮助考生取得较好的学习效果，顺利通过 CPA 考试，从 2003 年开始，上海国家会计学院与财政部所属的经济科学出版社通力合作，推出了“经科版注册会计师全国统一考试系列辅导丛书”，取得了很好的效果，受到了广大考生的好评。今年，在总结去年经验教训的基础上，我们进一步整合师资，完善体系，提高质量，并在此基础上隆重推出了《经科版 2004 年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书》。

系列丛书之一：《经科版 2004 年 CPA 考试学习指南》

本套丛书根据财政部 2004 年考试大纲及教材组织编写，旨在全面系统地帮助考生理解指定教材各知识点及重点、难点；同时为体现知识更新的要求和 CPA 考试侧重实务、具有一定的灵活性和综合性的特点，对新知识和涉及多个知识点的综合问题进行了重点讲解，以提高考生的应试能力。本套书的特点是系统、全面、重点突出、针对性强。

系列丛书之二：《经科版 2004 年 CPA 考试精读精讲》

本套丛书根据财政部 2004 年考试大纲及教材进行编写，是长期在第一线从事注册会计师考前辅导的专家、教授根据网上辅导的讲义，加工整理而成，旨在将多年积累的应试辅导经验传授给考生。本书对教材的每个知识点都做了详尽的讲解，可帮助考生全面、系统、彻底地解决在复习过程中遇到的问题；书中对经典习题深入细致的讲解，可帮助考生把握正确的解题思路和 CPA 考试应试的方向。

系列丛书之三：《经科版 2004 年 CPA 考试经典问题答疑精华》

本套丛书根据每年上海国家会计学院远程教育网 CPA 考前辅导网上答疑提问的情况，对众多考生提出的有关领会教材精神实质、把握考试命题规律的一些共性问题，有针对性、有重点地进行了了解答，是从考生的角度进行的学以致考的辅导，对广大考生具有很强的借鉴作用。

系列丛书之四：《经科版 2004 年 CPA 考试考点必备》

本套丛书是供考生在系统学习教材之后复习时使用的学习资料，旨在帮助考生提炼考试考点，以节省考生时间，达到事半功倍的复习效果。书中提炼了教材中应知应会的重点内容，指出了经常涉及的考点以及应掌握的程度，同时，对应重点内容讲解了近年的考题，使考生加深对出题点、出题方式和出题思路的了解，进一步领悟考试的命题趋势和命题重点。

系列丛书之五：《经科版 2004 年 CPA 考试考前冲刺模拟试卷》

本套丛书旨在检测考生对所学知识的掌握程度以及灵活运用所学知识进行应试的能力，同时根据历年考试重点及 2004 年各学科最新发展变化，对 2004 年考试趋势进行了系统、全面的预测。全套书重点突出、针对性强，具有较高的权威性。

凡购买本系列丛书之一、之二、之三的读者，将随书获赠上海国家会计学院远程教育网 2004 年 CPA 网上考前辅导的学习优惠卡（价值 30 元）一张，使用该学习卡登陆“SNAI 在线”（www.esnai.net），可以在网上辅导的答疑版

面上向丛书编写老师提出学习丛书过程中的疑惑，24 小时之内予以解答；上网查看汇总整理的每本书的勘误表；考试前免费下载两套模拟冲刺题。考生也可以通过该优惠卡来确认所购图书是否为正版。

上海国家会计学院注册会计师考试辅导委员会成员既有实务界精英，也有理论界专家，均为上海、北京等地知名的经验丰富的辅导老师，相信上海国家会计学院的 CPA 在线辅导及系列辅导丛书将使广大考生在复习应考过程中如虎添翼。

最后，衷心祝愿大家顺利通过 CPA 考试！

上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会

2004 年 4 月

目 录

第一章	总论	(1)
第二章	货币资金及应收项目	(9)
第三章	存货	(19)
第四章	投资	(40)
第五章	固定资产	(58)
第六章	无形资产及其他资产	(77)
第七章	负债	(89)
第八章	所有者权益	(99)
第九章	收入、费用和利润	(110)
第十章	财务会计报告	(134)
第十一章	所得税会计	(164)
第十二章	外币业务	(198)
第十三章	借款费用	(216)
第十四章	或有事项	(246)
第十五章	租赁	(259)
第十六章	债务重组	(296)
第十七章	非货币性交易	(312)
第十八章	会计政策、会计估计变更和会计 差错更正	(334)

第十九章	资产负债表日后事项·····	(345)
第二十章	关联方关系及其交易·····	(358)
第二十一章	商品期货业务·····	(373)
第二十二章	合并会计报表·····	(378)
第二十三章	分部报告·····	(403)
第二十四章	中期财务报告·····	(406)

第一章 总 论

1. 问：如何认识会计主体与法律主体之间的关系？

【答】会计主体并不等同于法律主体。会计主体是会计信息反映的特定单位或者组织。法律主体是法律上承认的可以独立承担义务和享受权利的个体，也可以称为法人。从概念上讲，会计主体的内涵要广，即会计主体包容法律主体。会计主体与法律主体的关系是：法律主体往往是会计主体，任何一个法人都要按规定开展会计核算。会计主体不一定是法律主体，例如，企业集团、内部销售部门和生产车间均可以作为一个会计主体核算，但它们不是法人。

2. 问：如何理解“半年度、季度、月度均为会计中期”？带息票据的中期计息仅指6月末计息，还是每月末都要计息？

【答】在会计实务中，中期的概念以月报、季报、半年报来涵盖，只是未将月报、季报、半年报科学地以中期来描述。2000年12月29日发布的《企业会计制度》第七条规定：半年度、季度、月度均为会计中期；2001年11月2日发布的《企业会计准则——中期财务报告》规定：中期，指短于一个完整的会计年度的报告期间。

带息票据计息一般与会计期间相联系，根据具体情况按年、半年度、季度、月份计息。在考试题目中“中期计息”是一种习惯说法，一般还是指对外提供财务报告的期末。

3. 问：收益性支出与资本性支出、流动负债和长期负债是否以1年为划分依据？

【答】不一定。收益性支出和资本性支出、流动负债和长期负债的划分依据和会计期间的划分依据相一致。会计期间是人为划分的结果，为了核算方便，通常以1年或长于1年的一个营业周期为一个会计期间。也就是说，营业周期短于或等于1年，划分标准为1年；营业周期长于1年，划分标准可以是一个营业周期。

4. 问：我国现行会计核算的一般原则是如何划分的？

【答】我国会计准则规定的会计核算一般原则具体包括三个方面：衡量会计信息质量的一般原则，指客观性原则、可比性原则、一贯性原则、相关性原则、及时性原则、明晰性原则；确认和计量的一般原则，指权责发生制原则、配比原则、历史成本原则、划分收益性和资本性支出原则；起修正作用的一般原则，指谨慎性原则、重要性原则、实质重于形式原则。

在会计核算中，这三方面原则发挥着不同的作用：衡量会计信息的一般原则主要评价会计处理的结果，即财务报告的质量；确认和计量的一般原则主要评价会计处理过程的质量；起修正作用的一般原则是会计人员进行职业判断选择时的重要

依据。其中“衡量会计信息的一般原则”是最终目标，其余两类原则是为了达到这些目标的保证。

需要指出的是，会计核算的一般原则是会计核算工作应遵循的最基本的原则性规范，是对会计核算工作的基本要求，但在会计实务中往往无法同时充分满足所有会计核算原则的要求。因为某些要求之间存在着相互抵触，所以会计准则和会计制度就是在这些会计核算原则之中寻找一个微妙的平衡。

5. 问：按照一贯性原则的要求，企业什么情况下可以变更会计政策？

【答】一贯性原则要求企业的会计核算方法前后各期应当保持一致，不得随意变更。但这并不意味着企业的会计政策一经选定，就不能变更，由于法律或环境的变化，使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，变更会计政策就是合理的选择。

根据《企业会计制度》的规定，在下述两种情形下，企业可以变更会计政策：（1）法律或会计准则等行政法规、规章要求变更；（2）变更会计政策以后，能够使所提供的企业财务状况、经营成果和现金流量信息更为可靠、更为相关。

6. 问：对资产计提减值准备是不是对历史成本原则的否定？

【答】对资产计提减值准备，是“谨慎性原则”对“历史成本原则”的一种辩证否定，是为了达到会计信息的决策有用

性而采取的一种较易进行的处理方法。历史成本原则要求企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量，并且在以后资产的存续期内不得随意调整账面价值。但根据资产要素的定义，其必须是能给企业带来经济利益的资源，如果不对资产减值进行确认，将对投资者的决策行为带来不利影响。所以企业会计制度规定，对于资产的增值在账面上一般不予确认，但对于已经发生的资产减值则必须予以记载，这也是谨慎性原则的体现。

对于会计初学者来说，会计理论中使用的原则往往难以全部辨认清楚，随着学习的深入，就会逐渐理解到各个原则的适用范围。有时会计核算原则之间会发生矛盾，会计准则和会计制度正是这种矛盾之下利弊权衡的产物，其会选择最重要的原则作为解决的基本点，提供一个普遍接受且社会成本最低的解决方法。

7. 问：受托代销商品纳入账内核算，是否符合实质重于形式原则？

【答】受托代销商品是指接受他方委托代其销售的商品。从商品所有权的转移来分析，代销商品在出售之前，所有权属于委托方，受托方只是代对方销售商品。因此，代销商品应作为委托方而不是受托方的存货处理，不能确认为受托方的资产。但是为了使受托方加强对代销商品的核算和管理，企业会计制度也要求受托方对其受托代销商品纳入账内核算。

实质重于形式原则的要点是在会计处理中应当按交易或事项的经济实质而不是法律形式进行核算。受托代销商品的所有

权并不属于受托方，纳入受托方账内核算只是为了加强管理而非其他。受托方在编制资产负债表时，一方面将“受托代销商品”科目余额列入存货项目，一方面将“代销商品款”作为存货项目的减项，事实上并没有确认资产。由此看，受托代销商品在法律形式和经济实质上都不属于受托方的存货，所以和实质重于形式原则并无关联。

8. 问：企业的待处理财产损溢，是否应作为一项资产列示于资产负债表？

【答】“待处理财产损溢”是企业设置的一个会计科目（账户），明细科目分为“待处理流动资产损溢”和“待处理固定资产损溢”，但“待处理财产损溢”不构成会计报表项目。

按新会计制度的规定，“待处理财产损溢”主要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，准确地说是一个过渡性账户，把由于主观和客观原因无法及时处理的损溢集中核算。但企业清查的各种财产的损溢，应于期末前查明原因，并根据企业的管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准后，在期末结账前处理完毕，根据不同原因，转入营业外收支或其他应收款等科目。

以前“待处理财产损溢”是列示于资产负债表的，新会计制度改变了这一做法，理论上的原因是已发生损失的资产不会再给企业带来经济利益，这样的项目不符合资产要素的新定义，不应当列入资产负债表。

9. 问：投资收益是否属于收入要素？营业外收入和补贴收入是否属于收入要素？

【答】根据《企业会计准则——收入》的相关定义，企业在会计期间内增加的除所有者投资以外的经济利益通常称为收益，收益包括收入和利得。收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入，包括商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、股利收入等。利得是指收入以外的其他收益，通常从偶发的经济业务中取得，属于那种不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益，如企业接受捐赠或政府补助取得的资产、因其他企业违约收取的罚款、处理固定资产或无形资产形成的净收益、流动资产价值的变动等。由此来看，区分收益是否属于收入要素的关键是其在日常活动中形成还是偶发事件中产生。这里的日常活动，是指企业为完成其经营目标而从事的所有活动，以及与之相关的其他活动。

投资收益是否属于收入要素，应视具体情况而定。投资收益的形成主要包括四种类型：长期股权投资成本法核算下的股利收入和权益法核算下享有的被投资公司净利润份额；长期股权投资的转让处置所得；长期债权投资获得的利息收入（含折溢价摊销）；长期债权投资的转让处置所得。对于“长期股权投资成本法核算下的股利收入和权益法核算下享有的被投资公司净利润份额”和“长期债权投资获得的利息收入（含折溢价摊销）”，是让渡资产使用权取得的收入，因而归属于收入要素；对于“长期股权投资的转让处置所得”和“长期债权投资的转让处置所得”，并不属于收入要素，而属于“利得”的概念。

除了处置长期投资获得的投资收益外，利得通常还包括营业外收入和补贴收入反映的内容。至于利得应归属于何类要素，企业会计制度未做说明，目前探讨性的看法是将其归入利润要素。

10. 问：企业取得收入可能影响的会计要素是什么？

【答】会计要素有六种，分别是资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。企业对于销售商品、提供劳务取得收入而编制的常规会计分录有：

(1) 取得收入

借：应收账款（资产要素）

 预收账款（负债要素）

贷：主营业务收入（收入要素）

 应交税金——应交增值税（销项税额）

(2) 期末结转收入

借：主营业务收入（收入要素）

 贷：本年利润（利润要素）

借：本年利润（利润要素）

 贷：利润分配——未分配利润（所有者权益要素）

通过会计分录不难看出，企业取得收入会影响资产、负债、所有者权益、收入和利润要素，而不会影响费用要素。

11. 问：费用要素包括哪些内容？

【答】会计要素中的“费用”包括两部分：本期产品销售

成本和期间费用，具体的项目组成是：

$$\begin{aligned}\text{费用要素} = & \text{主营业务成本} + \text{主营业务税金及附加} + \text{其他业务成本} \\ & + (\text{营业费用} + \text{管理费用} + \text{财务费用})\end{aligned}$$

12. 问：利润总额是如何构成的？

【答】根据《企业会计制度》，利润总额的计算公式是：

$$\begin{aligned}\text{利润总额} = & \text{营业利润} + \text{投资收益} \\ & + \text{补贴收入} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}\end{aligned}$$

其中营业利润的计算公式是：

$$\begin{aligned}\text{营业利润} = & \text{主营业务利润} + \text{其他业务利润} \\ & - \text{营业费用} - \text{管理费用} - \text{财务费用}\end{aligned}$$

其中主营业务利润的计算公式是：

$$\begin{aligned}\text{主营业务利润} = & \text{主营业务收入} - \text{主营业务成本} \\ & - \text{主营业务税金及附加}\end{aligned}$$