

CPA

2004年度注册会计师全国统一考试辅导教材

问题解答

(第一辑)

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

2004 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

问题解答（第一辑）

财政部注册会计师考试委员会办公室 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

问题解答. 第1辑/财政部注册会计师考试委员会办公室编. —北京: 中国财政经济出版社, 2004.7

2004年度注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 7-5005-7390-1

I. 问… II. 财… III. 会计师-资格考核-自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 058453 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dr.c.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 3.25 印张 39 000 字

2004 年 6 月第 1 版 2004 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—30 000 定价: 8.50 元

ISBN 7-5005-7390-1/F·6458

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

《会计》问题解答	(1)
《审计》问题解答	(16)
《财务成本管理》问题解答	(23)
《经济法》问题解答	(30)
《税法》问题解答	(34)

《会计》问题解答

1. 问：教材第 424 页向关联方出售固定资产收入记入资本公积，而教材第 483 页抵销的分录为抵销营业外收入，请问这怎么解释？

答：按照上市公司向其关联方出售资产等会计处理规定，上市公司出售资产给关联方，如果没有确凿证据表明交易价格是公允的，对显失公允的交易价格部分，一律不得确认为当期利润，而作为关联方对上市公司的捐赠，计入资本公积（关联交易差价）。教材第 424 页例 6，将甲上市公司向其子公司出售的固定资产净收益 250 万元计入了资本公积（关联交易差价），在甲公司编制合并报表时，其抵销分录为：借记“资本公积”科目，贷记“固定资产原价”科目。

而教材第 483 页例 24 中，因母公司出售固定资产给子公司而产生的内部交易实现的收益 1 万元，在编制合并抵销分录时，借记“营业外收入”项目，贷记“固定资产原价”项目，而未作借记“资本公积”项目，贷记“固定资产原价”项目，是因为：（1）该例中的母公司不一定是上市公司。按现行会计制度规定，只有上市公司出售资产给其关联方，其会计处理才遵循特殊规定；（2）如果在该例中，母公司是上市公司，我们将其出售固定资产给子公司的交易价格视为是公允的，由此所产生的收益在母公司的个别会计报表中仍然确认为营

业外收入。因此，在编制合并会计报表时，仍然抵销营业外收入。即，只有上市公司出售资产给其关联方，且交易价格显失公允的情况下，才遵循特殊会计处理，将显失公允的交易价格部分确认为资本公积，在编制合并抵销分录时，抵销相关的资本公积项目。

2. 问：教材 423 页期货开新仓不作账务处理，但实物交割时，要做借记“主营业务成本”，贷记“库存商品”，请问库存商品是哪里来的？

答：在期货交易中，开仓是企业首次买入或卖出某一期货合约的行为。由于企业在进行期货交易前必须交纳一定数额的保证金，作为进行期货交易的准备资金，企业在交纳保证金时已经做了借记“期货保证金”科目，贷记“银行存款”等科目，当企业开新仓时实际是用交纳的保证金买入合约，因此，企业开新仓不需要再作账务处理。

实物交割是在期货交易中了结合约的一种方式，即当企业买入或卖出的期货合约到期未对冲平仓，买卖双方需要通过实物交割来了结合约。在实物交割时，如果企业被确认为卖方的（即，出售商品），在确认收入的同时，应当确认相关的出售商品的成本，因此，需要做借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”科目。

3. 问：坏账准备由“直接转销法”改为“备抵法”是会计政策变更吗？由“余额百分比法”改为“企业自行确定”是会计政策变更吗？若不是，那是什么？

答：直接转销法和备抵法是坏账核算中的两种方法，通常而言，由直接转销法改为备抵法属于会计政策变更；而在采用备抵法情况下，从余额百分比法改按账龄分析法或其他合理的方法计提坏账准备，或由账龄分析法改按余额百分比法或其他合理的方法计提坏账准备的，均作为会计估计变更；如果企业原根据国家规定按应收款项余

额的千分之三至千分之五计提坏账准备，在首次执行《企业会计制度》并由企业根据实际情况，按照应收款项回收的概率计提坏账准备的，作为会计政策变更处理。

4. 问：坏账准备的计提基数包括“预收账款”的借方吗？

答：“预收账款”所属明细科目出现借方余额应视为应收账款，在期末资产负债表中的“应收账款”项目内反映。预收账款的期末借方余额是否需要计提坏账准备，应当根据其产生坏账的可能性确定，如需计提坏账准备的，按照应收款项计提坏账准备的要求计提坏账准备。

5. 问：教材第 400 页第 17 行，调增递延税款借项 16.017375 万元 $(4.343625 + 16.017375 - 4.343625)$ 是否应为 11.67375 万元 $(16.017375 - 4.343625)$ ？

答：教材第 400 页第 17 行，调增递延税款借项 16.017375 万元 $(4.343625 + 16.017375 - 4.343625)$ 应为 11.67375 万元 $(16.017375 - 4.343625)$ ，而计算的递延税款借项 16.017375 万元 $(4.343625 + 16.017375 - 4.343625)$ 是调整后递延税款的账面余额。

6. 问：长期股权投资采用权益法核算时，初始投资成本低于应享有被投资企业所有者权益份额的差额，按照投资准则的规定按不低于 10 年的期限摊销，而按问题解答（二）第 3 页第 12 问的解答，将其差额计入资本公积。考试时哪种处理是正确的？

答：按照 2001 年发布的《企业会计准则——投资》的规定，长期股权投资采用权益法核算时，初始投资成本低于应享有被投资企业所有者权益份额的差额，按照不低于 10 年的期限摊销计入损益，但这一规定在 2003 年财政部发布的《关于执行企业会计制度和相关会

计准则有关问题解答(二)》的(财会[2003]10号)规定中作了修改,按照修改后的规定,采用权益法核算长期股权投资时,初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额计入资本公积(股权投资准备)。因此,考生在考试时应当按照财会[2003]10号文件的规定进行处理。

7. 问:教材第264页最后一行: 20×8 年该项固定资产的账面价值 $= 2000 - (200 \times 6 + 180 + 180) - 80 = 360$ (万元),是否应为 $2000 - (200 \times 3 + 170 \times 3 + 180 + 180)$?若不是,为什么?教材第265页倒数第三行的 $2000 - (200 \times 6 + 180 + 180) - (80 + 360) - 5 + 1 = -4$ (万元),是否为 $2000 - (200 \times 3 + 170 \times 3 + 180 + 180) - (80 + 360) - 5 + 1$?若不是,为什么?

答:教材第264页最后一行 20×8 年该项固定资产的账面价值计算是正确的。因为,该项固定资产从 20×1 年开始计提折旧, 20×1 —— 20×3 年每年计提折旧200万元; 20×3 年年末计提减值准备210万元,使得 20×4 —— 20×6 年每年折旧为170万元;但因 20×6 年年末转回部分减值准备,在转回减值准备时调整了因计提减值准备而少计的累计折旧每年30万元,由此, 20×4 —— 20×6 年每年折旧调整为200万元($170 + 30$),由此, 20×1 —— 20×6 年的累计折旧为1200万元(200×6); 20×7 —— 20×8 年每年折旧为180万元。另外,因原计提的减值准备为210万元,其后转回部分减值准备为130万元,减值准备的余额为80万元。因此,至 20×8 年该项固定资产的账面价值 $= 2000 - (200 \times 6 + 180 + 180) - 80 = 360$ (万元)。

教材第265页倒数第三行的计算也是正确的,其理由同上。

8. 问:教材第401页例4中为什么没有借记“以前年度损益调

整——调整所得税” 132 ($400 \times 33\%$)，贷记“递延税款” 132？关于乙公司的会计处理，乙公司在日后事项期间，确认营业外收入，如果在报告年度所得税汇算清缴之前，应调整应交所得税，如果在报告年度所得税汇算清缴之后，是否应调递延税款？

答：在例 4 中甲公司和乙公司所得税均采用应付税款法核算（题意很明确）。在采用应付税款法核算的前提下，不确认时间性差异的所得税影响金额，因此，也不会存在调整递延税款问题。

另外，例 4 中甲公司和乙公司均于 2004 年 2 月 15 日完成了 2003 年所得税汇算清缴，且两公司的所得税均采用应付税款法核算（题意很明确），因此，乙公司所确认的营业外收入虽然调整了以前年度损益，但其应交的所得税计入本年度的应纳税所得额并确认为本年度的所得税费用，不存在调整报告年度应交所得税，也不存在调整递延税款的问题。

9. 问：存货盘盈时是否要考虑增值税？

答：存货盘盈应考虑两种情况，其一，原来盘亏现在盘盈；其二，由窄来发出计量销误等原因导致的盘盈。在第一种情况下，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“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目。待查明原因，按规定经批准或期末再从“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目转出，属于应计入当期损益的部分，冲减当期管理费用。

在第二种情况下，不需要考虑增值税。

10. 问：“物资采购”和“在途物资”科目的核算有什么不一样？

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、商品采用计划成本进行日常核算的情况下，为了反映计划成本和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”科目进行核算，但应设置“在途物资”科目，核算企业购入的尚未到达或尚未验收入库的材料、商品等的实际成本。

另外，商品流通企业采购商品而在期末发生的在途商品，采用“在途物资”科目核算。

11. 问：在具体的会计实务中，确定股权购买日应包括哪些条件？

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；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。

12. 问：长期股权投资采用权益法核算时，如果第一次投资的初始投资成本大于应享有的被投资单位所有者权益份额产生股权投资差额，追加投资时第二次投资的初始投资成本又大于应享有被投资单位所有者权益份额产生股权投资差额。那么两次投资产生的股权投资差额是合并按第一次投资时股权投资差额的剩余年限进行摊销，还是分

别按各自的摊销年限进行摊销？

答：通常情况下，股权投资差额应按次分别计算，分别确定摊销年限进行摊销。但是，如果追加投资新形成的股权投资差额金额不大，可以并入原来未摊销完的股权投资差额的剩余摊销年限一并摊销。

13. 问：在原有固定资产基础上进行改建、扩建的，改扩建后的固定资产原价如何确定？

答：在原有固定资产基础上进行改建、扩建的，按原固定资产的账面价值（原价－累计折旧－固定资产减值准备），加上由于改建、扩建而使该项固定资产达到预定可使用状态前发生的支出，减去改建、扩建过程中发生的变价收入，作为入账价值，其增计后金额不应超过该固定资产的可回收金额。

14. 问：固定资产的折旧年限、预计净残值等所作的变更属于会计政策变更，还是会计估计变更？

答：企业首次执行《企业会计制度》而对固定资产的折旧年限、预计净残值等所做的变更，应在首次执行的当期作为会计政策变更，采用追溯调整法进行会计处理；其后，企业再对固定资产折旧年限、预计净残值等进行的调整，应作为会计估计变更进行会计处理。

15. 问：为流动资金需要而发行长期债券，如果发行费用大于溢价收入，是否应计入“财务费用”科目。发行长期债券时，利息收入应计入什么科目？

答：（1）长期债券是为了筹集长期资金而发行的一种书面凭证，不是为流动资金需要而发行的。

（2）发行费用和利息收入的处理在《会计》教材 150 页写得很清

楚。

16. 问：债权人将收到的或有收益作为当期收益是否与“无论债权人还是债务人均不确认债务重组收益的原则”相违背？

答：不违背。“无论债权人还是债务人均不确认债务重组收益”，这是对债务重组日而言的，即债务重组日的账务处理不能确认债务重组收益。而“修改后的债务条款涉及或有收益的，当收到或有收益时，债权人作为当期收益”，则是或有收益在债务重组日以后收到时确认为当期收益的。

17. 问：企业以非现金资产对外投资时，对外投资的非现金资产的公允价值大于账面价值的差额应如何处理？

答：根据现行会计制度的规定，企业以非现金资产对外投资属于非货币性交易，取得的投资以换出的非现金资产的账面价值加上应支付的相关税费作为入账价值，因此并不涉及该换出非现金资产的公允价值问题以及公允价值大于账面价值的差额的处理问题。

18. 问：企业发生的非货币性交易，收到补价的，在计算损益的公式中，最后一项的“应交税金及教育费附加”，如果涉及两种或两种以上的税金及教育费附加，应如何处理？

答：企业发生的非货币性交易，收到补价的，在计算损益的公式中，最后一项的“应交税金及教育费附加”，如果涉及两种或两种以上的税金及教育费附加，应将所涉及的税金及教育费附加相加，然后代入公式中，计算非货币性交易损益。

19. 问：非货币性交易中的现金及货币性资产与现金流量表编制中的现金及现金等价物有什么区别？

答：非货币性交易中的现金包括库存现金、银行存款和其他货币资金，相当于会计上所说的货币资金。现金流量表中的现金虽然也包括库存现金、银行存款和其他货币资金，但不包括定期存款和其他货币资金中不能用于随时支付的款项，所以说，现金流量表中的现金范围要小于会计上所讲的货币资金的概念。

非货币性交易中的货币性资产主要是指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产，包括现金、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。非货币性交易中的货币性资产主要着眼于资产在将来为企业带来的经济利益（即货币金额）是否是固定的，或可确定的。如资产在将来为企业带来的经济利益是固定的，或可确定的，则该资产为货币性资产，反之，则为非货币性资产。

现金流量表中的现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险小的投资。现金流量表中的现金等价物则强调资产的变现能力及支付能力的大小。

例如，企业准备持有到期的债券（5年期），应作为非货币性交易中的货币性资产，却不能作为现金流量表中的现金等价物。而企业不准备持有到期的债券（3个月期），可作为现金流量表中的现金等价物，却不能作为非货币性交易中的货币性资产。

20. 问：计提减值准备的资产在进行非货币性交易或以其他方式处置时，是否都应同时结转其减值准备？

答：应按账面价值全面结转。如果相关资产按单项计提减值准备，则可于资产处置时同时结转其减值准备；如果不是按单项计提，则不能于资产处置时同时结转其减值准备，只能于期末一并调整。

21. 问：非货币性交易中，是否允许确认的换入资产入账价值与取得的发票金额不符？

答：允许。根据会计准则规定，换入资产的入账价值是以换出资产账面价值加上支付的相关税费、减去可抵扣的增值税确定的，而不是根据发票确定的。因此，允许确认的换入资产入账价值与取得的发票金额不符。但是，可抵扣的增值税必须依据增值税专用发票确定。

22. 问：在非货币性交易中，对于换入、换出投资中包含的已宣告发放但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息应如何处理？

答：换入资产为投资的，其换入投资的入账价值要扣除这部分股利或利息，扣除后的股利或利息单独作为应收股利或应收利息；换出资产为投资的，这部分股利或利息要从应收股利或应收利息的贷方转出。

23. 问：是否不论采用哪种方法核算所得税，企业当期应缴纳的所得税额都是一定的？

答：是。不论企业采用应付税款法还是纳税影响会计法，企业当期实际缴纳的税款额都是一定的，即按照税法的规定计算的应税所得和规定的税率计算的金额。

反映在会计处理上，即企业当期“应交税金——应交所得税”金额是确定的。理解了这一点，在具体进行账务处理时就清楚了。

24. 问：在纳税影响会计法下，如何判断时间性差异影响纳税的金额计入“递延税款”的借方或贷方？

答：首先，将时间性差异区分为应纳税时间性差异和可抵减时间性差异两种类型，然后再区分是属于当期发生数还是当期转回数。

对于当期发生的应纳税时间性差异影响纳税金额计入“递延税款”账户的贷方；

对于当期转回的应纳税时间性差异影响纳税金额计入“递延税款”账户的借方；

对于当期发生的可抵减时间性差异影响纳税金额计入“递延税款”账户的借方；

对于当期转回的可抵减时间性差异影响纳税金额计入“递延税款”账户的贷方。

掌握了这一点，在计算有关所得税的客观题的时候会非常方便。

25. 问：接受外币资本投资时应当如何进行折算？在分次收到外币资本投资的情况下，第一次接受外币资本投资时有约定汇率，而以后接受外币资本投资没有约定汇率时，对以后接受的外币资本投资为什么不采用第一次收到外币资本时的约定汇率进行折算？

答：在分次收到外币资本投资的情况下，第一次接受外币资本投资时有约定汇率，而以后接受外币资本投资没有约定汇率时，对以后接受的外币资本投资采用收到外币资本投资时的市场汇率进行折算。之所以不采用第一次收到外币资本的约定汇率进行折算，是因为实收资本只是表明投资者投入资本的情况，在没有约定汇率的情况下，采用收到外币资本投资时的市场汇率折算入账，更能真实准确地反映企业实际收到的资本金额。有意见认为第一次和以后各次收到的外币资本折算汇率不一致将导致相同数量的外币记入实收资本账户的金额不一致。实际上采用收到外币资本投资时的市场汇率折算并入账，更能真实地反映收到该外币资本时投资者投入企业的人民币的资本金额。

26. 问：在本期末发生外币交易的情况下，是否涉及到外币业务和汇兑损益核算问题？而在当期市场汇率未发生变动的情况下，期末调整时是否会产生汇兑损益？

答：企业在本期即使未发生外币交易的情况下，如果此前发生过

外币业务，存有外币债权债务或外币现金及银行存款，在本期市场汇率发生变动时，则涉及到确认外币债权债务、外币现金及银行存款由于市场汇率变动所产生的汇兑损益，由此则涉及到外币业务的会计核算问题。

如果当期市场汇率未发生变动，那么期末调整时不会产生汇兑损益。

27. 问：在计算借款费用时，如果非正常停工到年底时不足3个月，企业已经将其借款费用作了资本化的处理，第二年继续非正常停工且连续时间达到3个月以上的，应该如何进行会计处理？

答：由于报表决算日非正常停工不足3个月已经做了资本化处理的，如果财务会计报告没有批准报出，应该按照资产负债表日后事项的原则进行调整，如果财务会计报告已经批准报出，应该按照会计差错更正的原则进行调整。

28. 问：如何理解最低租赁付款额和最低租赁收款额之间的关系？

答：最低租赁付款额是从承租人角度规定的一个概念，它是指在租赁期内，承租人应支付或可能被要求支付的各种款项（不包括或有租金和履约成本），加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。而最低租赁收款额是从出租人角度规定的一个概念，它是指最低租赁付款额加上与承租人和出租人均无关、但在财务上有能力担保的第三方对出租人担保的资产余值。即最低租赁收款额除了包括最低租赁付款额之外，还包括与承租人和出租人均无关、但在财务上有能力担保的第三方对出租人担保的资产余值。

29. 问：在售后租回交易中，承租人对出售资产的损益是分期摊

销还是直接确认为出售当期的损益？

答：应分期摊销。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交易后，又将该项资产从买主（即出租人）租回的行为。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项交易。也就是说，售后租回交易实质上是一项融资行为，而不是销售行为，所以，出售资产的损益应分期摊销，而不应确认为出售当期的损益。

30. 问：在教材的第 316 页提到：“如果存在独立于承租人和出租人、但在财务上有能力担保的第三方对出租人的资产余值提供了担保，则可能导致一项租赁在租赁双方归为不同的类型。”这句话应如何理解？

答：根据融资租赁判断标准的第 4 条，即分别承租人和出租人，从租赁开始日最低租赁付款额现值或最低租赁收款额现值占租赁资产原账面价值的比例角度来判断租赁的类型。对承租人而言，租赁开始日最低租赁付款额的现值大于等于租赁资产原账面价值的 90%；对于出租人而言，租赁开始日最低租赁收款额的现值大于等于租赁资产原账面价值的 90%，可认定为融资租赁。由于最低租赁收款额等于最低租赁付款额加上与承租人和出租人均无关、但在财务上有能力担保的第三方担保的资产余值，当存在独立于承租人和出租人、但在财务上有能力担保的第三方对出租人的资产余值提供了担保时，计算出的最低租赁收款额和最低租赁付款额不相等，两者的现值也不相等，因而会出现“出租方大于等于 90%、承租方小于 90%”的情况，从而导致双方将同一项租赁归为不同类型。

31. 问：为什么债务重组可能产生或有事项？应收账款也有可能