

北大东奥

2006年注册会计师全国统一考试辅导用书

——轻松过关 3

CPA 2006 年

注册会计师考试

答疑精华及历年试题参考答案详解

会计

东奥会计在线 组织编写
北大东奥 总策划



经济科学出版社
Economic Science Press

2006 年注册会计师全国统一考试辅导用书

**2006 年注册会计师考试
答疑精华及历年试题参考答案详解**

会 计

组 编 东奥会计在线
总策划 北大东奥

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

2006 年注册会计师考试答疑精华及历年试题参考答案详解·会计/东奥会计在线组编. —北京:经济科学出版社,2006.4

(2006 年注册会计师全国统一考试辅导用书:轻松过关3)

ISBN 7-5058-5566-2

I. 2… II. 东… III. 会计学-中国-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(2006)第 032748 号

责任编辑:谭志军 靳兴涛

责任校对:徐领弟

版式设计:东奥文化

技术编辑:刘 军

2006 年注册会计师考试答疑精华及历年试题

参考答案详解·会计

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191540

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

网址:www.esp.com.cn

电子信箱:esp@esp.com.cn

保定市印刷厂印装

850×1168 32 开 10.875 印张 180 千字

2006 年 4 月第 1 版 2006 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 7-5058-5566-2/F·4825 定价:15.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有翻版必究)

前 言

为了帮助考生顺利通过 2006 年 CPA 考试,我们特组织一批多年从事 CPA 考试辅导的优秀教师,精心编写了“轻松过关”系列之三《2006 年注册会计师考试答疑精华及历年试题参考答案详解》。

本书包括“答疑精华”和“历年试题参考答案详解”两个部分:

一、答疑精华。各科作者结合自己多年的考试辅导经验,针对考生在课后经常提出的热点、难点问题,根据 2006 年考试大纲和辅导教材的要求,精心选择了 150 个以上的经典问题,给您一个深入浅出的解答,免除了考生苦思冥想、不得其解的烦恼。

二、历年试题参考答案详解。历年试题对考生而言是最好的复习资料,仔细研究历年试题,考生不仅可以学习掌握大量的考点,而且可以准确把握 CPA 考试的难易程度、命题方向、命题思路和命题技巧,从而有效地指导自己的考前复习。考生作为防守一方,首先应当熟悉命题者的进攻套路,做到“知己知彼”。因此,对于最近几年的试题,考生应做到烂熟于心、举一反三。但是,由于辅导教材不断地进行调整和更新,如何从茫茫试题中找到有参考价值的试题,这是考生面临的挑战。为此,本着对考生高度负责的精神,本书对 1998 - 2005 年的试题进行逐一扫描,“取其精华、去其糟粕”,过滤出针对 2006 年辅导教材的“试题汇编”,这是本书的最大特色。

1. 2001 - 2005 年试题。为了保持 2001 - 2005 年试卷的完整性,本书保留了全部试题,但对其进行了如下处理:(1)与 2006

年辅导教材的规定完全一致的试题，我们给出了参考答案和详细的解析，考生对这类试题应予以重点关注；（2）2006 年辅导教材进行了重大调整的考点，我们给出了“当年的参考答案”，但在解析中说明根据 2006 年辅导教材应如何处理，或者根据 2006 年辅导教材，对试题本身进行了适当调整，考生对这类试题应关注该考点在 2006 年考试中的运用，而不是其当年的答案；（3）2006 年辅导教材已经完全删掉的考点，本书做了清晰的提示，考生对这类试题可跳过不看。

2. 2000 年以前的试题。为了最大程度地节省考生的时间，本书精心挑选了与 2006 年辅导教材的规定完全一致的试题，供考生在复习时参考。对于 2006 年辅导教材已经完全删掉的考点，本书不再涉及，建议有兴趣的考生在通过考试后再去研究。

参加 CPA 考试是一个挑战自我的过程，其中的艰辛、压力和烦恼，只有考生自己才能真正的体会。希望大家树立必胜的信心，通过自己的执着努力，在自己的人生博击中轻松过关！

本书编写组
2006 年 4 月

目 录

第一部分 答疑精华

第一章	总论	1
第二章	货币资金及应收项目	3
第三章	存货	7
第四章	投资	15
第五章	固定资产	23
第六章	无形资产	29
第七章	负债	31
第八章	所有者权益	37
第九章	收入、费用和利润	41
第十章	财务会计报告	45
第十一章	所得税会计	53
第十二章	外币业务	58
第十三章	借款费用	60
第十四章	或有事项	62
第十五章	租赁	65
第十六章	债务重组	69
第十七章	非货币性交易	71
第十八章	会计政策、会计估计变更和会计差错更正	74
第十九章	资产负债表日后事项	78
第二十章	关联方关系及其交易	96

第二十一章	商品期货业务	99
第二十二章	合并会计报表	101
第二十三章	分部报告	109
第二十四章	中期财务报告	111

第二部分 历年试题参考答案详解 (1998 ~ 2005 年)

2005 年度注册会计师全国统一考试	
《会计》试题、参考答案及解析	113
2004 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
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	198
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	232
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	263
1998 ~ 2000 年注册会计师全国统一考试	
《会计》经典试题扫描	291

第一部分

答疑精华

第一章 总论

1. 问：新准则对本章内容是否有影响？

答：影响不大。

2. 问：如何理解实质重于形式原则？

答：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核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。如融资租入固定资产的会计处理，销售商品的售后回购，租赁中的售后租回，应收债权出售和融资业务的核算原则，关联方关系的判断标准，以企业集团为会计主体编制合并会计报表等均遵循实质重于形式原则。

3. 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】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。

4. 问：本章应关注的主要内容有哪些？

答：应关注的主要内容有：（1）会计核算原则中的实质重于形式原则、一贯性原则、谨慎性原则、划分收益性支出和资本性支出原则等；（2）资产、收入和费用的概念。

第二章

货币资金及应收项目

1. 问：新准则对本章内容是否有影响？

答：影响不大。

2. 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够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。

3. 问：应收债权出售和融资如何进行会计核算？

答：（1）应收债权出售、融资业务的核算原则

与应收债权有关的风险和报酬实质上已经发生转移时，应按照出售应收债权处理，并确认相关损益；否则，应作为以应收债权为质押取得借款进行会计处理。

（2）以应收债权为质押取得借款的核算

会计期末，企业应根据债务单位的情况，按企业会计制度的规定合理计提用于质押的应收债权的坏账准备。

以应收债权为质押取得借款时的会计处理如下：

借：银行存款（按实际收到的款项）

 财务费用（按实际支付的手续费）

贷：短期借款等（按银行借款本金）

（3）应收债权出售的核算

1) 不附追索权的应收债权出售的核算

企业应将所出售应收债权予以转销，结转计提的相关坏账准备，确认按协议约定预计将发生的销售退回、销售折让、现金折扣等，确认出售损益。其会计处理如下：

①出售时：

借：银行存款（按实际收到的款项）

 营业外支出（按借方差额）

 其他应收款（按协议约定预计将发生的销售退回、销售折让、现金折扣等）

 坏账准备（按售出应收债权已提取的坏账准备的金额）

 财务费用（按应支付的相关手续费的金额）

贷：应收账款等（按售出应收债权的账面余额）

 营业外收入（按贷方差额）

②实际发生的与所售应收债权相关的销售退回及销售折让如果等于原已记入“其他应收款”科目的金额：

借：主营业务收入（按实际发生的销售退回及销售折让的金额）

 财务费用（如有现金折扣）

 应交税金—应交增值税（销项税额）（按可冲减的增值税销项税额）

贷：其他应收款

③实际发生的与所售应收债权相关的销售退回及销售折让与原已记入“其他应收款”科目的金额如有差额，除按上述规定进行处理外，对应补付给银行等金融机构的销售退回及销售折让款，通过“其他应付款”或“银行存款”科目核算。对应向银行等金融机构收回的销售退回及销售折让款，通过“其他应收款”或“银行存款”科目核算。

2) 附追索权的应收债权出售的核算

与“以应收债权为质押取得借款”的会计处理相同。

(4) 应收债权贴现的核算

1) 如企业与银行等金融机构签订的协议中规定,在贴现的应收债权到期,债务人未按期偿还时,申请贴现的企业负有向银行等金融机构还款的责任,申请贴现的企业应按照“以应收债权为质押取得借款”的核算原则进行会计处理。

2) 如企业与银行等金融机构签订的协议中规定,在贴现的应收债权到期,债务人未按期偿还时,申请贴现的企业不负有任何还款责任时,应视同应收债权的出售。

4. 问:坏账损失核算的余额百分比法和赊销百分比法有何区别?

答:对余额百分比法,期末按应收款项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;对赊销百分比法,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】某企业按赊销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：采用余额百分比法或账龄分析法对应收账款计提坏账准备，应收账款的余额如何确定？

答：应根据应收账款所属明细账借方余额合计与预收账款所属明细账借方余额合计二者之和确定，不是应收账款总账的余额。

7. 问：本章应关注的主要内容有哪些？

答：应关注的主要内容有：（1）应收账款入账价值的确定；（2）坏账准备的核算；（3）应收债权出售与融资的核算；（4）备抵法下坏账准备的计提发生会计估计变更或会计差错的会计处理等。

第三章

存货

■ ■ ■ ■ ■

1. 问：新准则对本章内容是否有影响？

答：影响不大，新准则取消了后进先出法。

2. 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。

3. 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，但二者相互抵销，所以未影响存货项目的金额。

4. 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缴纳的所得税后，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的入账价值，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项税额，借记“应交税金—应交增值税（进项税额）”科目，接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值，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根据税法规定确定的入账价值；或是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的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，接受捐赠资产按税法规定确定的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1】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）。A公司适用的所得税税率为33%。

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%]