

2020年 注册会计师全国统一考试

会 计

经典题解

上册

■ 刘国峰 主编 ■ 中华会计网校 编

感恩20年相伴 助你梦想成真

责任编辑：薛岸杨

特邀编辑：胡继元

图书在版编目(CIP)数据

会计经典题解：上下册/刘国峰主编；中华会计
网校编. —北京：人民出版社，2020.3
ISBN 978-7-01-021834-2

I. ①会… II. ①刘… ②中… III. ①会计学-资格
考试-题解 IV. ①F230-44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2020) 第 020007 号

会计经典题解 (上下册)

KUAIJI JINGDIAN TIJIE

中华会计网校 编

人民出版社 出版发行

(100706 北京市东城区隆福寺街 99 号)

三河市中晟雅豪印务有限公司印刷 新华书店经销

2020 年 3 月第 1 版 2020 年 3 月第 1 次印刷

开本：787×1092 1/16 印张：43.5

字数：1141 千字

ISBN 978-7-01-021834-2 定价：80.00 元 (全 2 册)

版权所有 侵权必究

邮购地址 100706 北京市东城区隆福寺街 99 号

人民东方图书销售中心 电话：010-65250042 65289539

中华会计网校财会书店 电话：010-82318888

前言



主编有话说

正保远程教育



发展：2000—2020年：感恩20年相伴，助你梦想成真

理念：学员利益至上，一切为学员服务

成果：18个不同类型的品牌网站，涵盖13个行业

奋斗目标：构建完善的“终身教育体系”和“完全教育体系”

中华会计网校



发展：正保远程教育旗下的第一品牌网站

理念：精耕细作，锲而不舍

成果：每年为我国财经领域培养数百万名专业人才

奋斗目标：成为所有会计人的“网上家园”

“梦想成真”书系



发展：正保远程教育主打的品牌系列辅导丛书

理念：你的梦想由我们来保驾护航

成果：图书品类涵盖会计职称、注册会计师、税务师、经济师、财税、实务等多个专业领域

奋斗目标：成为所有会计人实现梦想路上的启明灯

图书特色

1 命题趋势预测及应试技巧

解读考试整体情况，掌握解题突破口，
精准预测，提供备考指导

一、考试基本情况介绍

1. 教材基本结构
2020年审计教材共八编23章，充分体现了职业道德守则和执业准则的内容。具体如下：
第一编 审计基本原理(第1章-第6章)

二、命题规律总结及趋势预测

通过对近几年的试题分析，预计2020年的试题整体难度保持适中，客观题除少量题目与实务相关构成一定难度外，预计大部分题目来自于教材或准则；简答题基本为分析性题目，要

三、应试技巧

1. 客观题
客观题通常总体难度不高，大部分题目能从教材中找到答案，但有一部分题目有一定难度，这类题目或非常具有实务性，或是对教材知识点的延伸，或是来自于准则、应用指南、问
四、本书特点及备考建议

本书第一部分从总体上介绍教材基本结构、分值分布及各章难易度、应试技巧和备考建议；第二部分分章讲解核心考点，通过介绍考点的基本内容，辅以阶段性测试对相关知识点进

2 核心考点精析及习题训练

考情分析

历年考情分析

本章作为注册会计师审计基本理论的重要内容，可能以各种题型考查考生对本章基本概念、基本理论知识的理解。近几年来，每年均考查多个客观题，同时在风险导向审计的综合题中考查审计目标理论在实务中的运用。考生应重点关注审计的保证程度、审计要素、审计目标、审计基本要求、审计风险等知识点。

核心考点及经典例题详解

考点一 审计的概念与保证程度★



扫码答疑

的书面记录，但是并非对在审计过程中作出的所有职业判断均进行书面记录。

考点精析

审计基本要求包括遵守审计准则、遵守职业道德守则、保持职业怀疑、合理运用职业判断。此处主要讲解保持职业怀疑和合理运用职业判断两方面要求。

一、保持职业怀疑

经典例题

【例题1·单选题】(2019年)下列有关财务报表审计的说法中，错误的是()。

A. 审计不涉及为如何利用信息提供建议

本章综合练习

用时5分钟

一、单项选择题

1. 下列有关财务报表审计的说法中，错误的是()。

- A. 财务报表审计的目的是改善财务报表的质量或内涵
B. 财务报表审计的基础是独立性和专业性

A. 被审计单位的管理层

B. 被审计单位的股东

C. 为被审计单位提供贷款的银行

D. 对被审计单位财务报表执行审计的注册会计师

4. 下列各项业务中，属于合理保证业务的

权威解读考试情况，总结规律

全方位透析考试，钻研考点

重难点精析

以题带点，深入解读真题

夯实基础，快速掌握答题技巧

3 跨章节主观题突破

找准致错关键，避开设题陷阱

一、简答题

1. 本题考核知识点：银行借款的函证、函证实施的时间、函证能够证实的认定、评价管理层不实施函证的理由、针对低估风险的函证

ABC会计师事务所的A注册会计师负责审计甲公司2019年度财务报表。审计工作底稿中与函证相关的部分内容摘录如下：

(1)甲公司2019年末的一笔大额银行借款已于2020年初到期归还。A注册会计师检查了还款凭证等支持性文件，结果满意，决定不实施函证程序，并在审计工作底稿

低估风险，因此，在函证函中未填列甲公司账面余额，而是要求被询证者提供余额信息。

要求：针对上述第(1)至(5)项，逐项指出A注册会计师的做法是否恰当。如不恰当，简要说明理由。

2. 本题考核知识点：审计工作底稿通常不包括的内容、审计工作底稿归档后的变动、审计工作底稿的保存期限、现金监盘、评价会计估计的合理性并确定错报

甲公司为ABC会计师事务所的常年审计客户，A注册会计师负责审计甲公司2018年度

4 机考通关模拟试题演练

强化解题能力，速查漏补缺

一、单项选择题(本题型共25小题，每题1分，共25分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案。)

1. 关于审计重要性，下列说法中错误的是()。

A. 注册会计师在制定具体审计计划时，应当确定财务报表整体的重要性

一、单项选择题(本题型共25小题，每题1分，共25分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案。)

1. 如果已在财务报表中披露的某事项不会导致发表非无保留意见，也未确定为将要

提供充分适当的审计证据

D. 分析程序可以用于控制测试

4. 下列有关货币单元抽样的说法中，错误的是()。

A. 货币单元抽样不适用于测试总体的低估
B. 货币单元抽样适用于从大规模总体中

充分、适当的审计证据，下列说法中正确的是()。

A. 注册会计师应当根据具体情况并运用职业判断，确定使用统计抽样或非统计抽样方法，以最有效率地获取审计证据
B. 审计抽样适用于控制测试和实质性程序中的所有审计程序

目 录

上 册

第一部分 命题趋势预测及应试技巧

2020 年命题趋势预测及应试技巧 003

- 一、考试基本情况介绍 // 003
- 二、命题规律总结及趋势预测 // 005
- 三、应试技巧 // 006
- 四、本书特点及备考建议 // 006

第二部分 核心考点精析及习题训练

第 1 章 总 论 011

- 考情分析 // 011
- 核心考点及经典例题详解 // 012
- 本章综合练习 // 018
- 本章综合练习参考答案及详细解析 // 019

第 2 章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正 021

- 考情分析 // 021
- 核心考点及经典例题详解 // 021
- 本章综合练习 // 031
- 本章综合练习参考答案及详细解析 // 036

第 3 章 存 货 040

- 考情分析 // 040
- 核心考点及经典例题详解 // 040

本章综合练习 // 048

本章综合练习参考答案及详细解析 // 051

第4章 固定资产 053

考情分析 // 053

核心考点及经典例题详解 // 053

本章综合练习 // 064

本章综合练习参考答案及详细解析 // 068

第5章 无形资产 071

考情分析 // 071

核心考点及经典例题详解 // 071

本章综合练习 // 077

本章综合练习参考答案及详细解析 // 082

第6章 投资性房地产 085

考情分析 // 085

核心考点及经典例题详解 // 085

本章综合练习 // 094

本章综合练习参考答案及详细解析 // 098

第7章 长期股权投资与合营安排 101

考情分析 // 101

核心考点及经典例题详解 // 101

本章综合练习 // 125

本章综合练习参考答案及详细解析 // 135

第8章 资产减值 142

考情分析 // 142

核心考点及经典例题详解 // 142

本章综合练习 // 150

本章综合练习参考答案及详细解析 // 154

第9章 负 债 158

考情分析 // 158

核心考点及经典例题详解 // 158

本章综合练习 // 167

本章综合练习参考答案及详细解析 // 170

第10章 职工薪酬 173

考情分析 // 173

核心考点及经典例题详解 // 173

本章综合练习 // 180

本章综合练习参考答案及详细解析 // 184

第11章 借款费用 188

考情分析 // 188

核心考点及经典例题详解 // 188

本章综合练习 // 193

本章综合练习参考答案及详细解析 // 198

第12章 股份支付 201

考情分析 // 201

核心考点及经典例题详解 // 201

本章综合练习 // 212

本章综合练习参考答案及详细解析 // 218

第13章 或有事项 223

考情分析 // 223

核心考点及经典例题详解 // 223

本章综合练习 // 228

本章综合练习参考答案及详细解析 // 232

第14章 金融工具 236

考情分析 // 236

核心考点及经典例题详解 // 236

本章综合练习 // 269

本章综合练习参考答案及详细解析 // 275

第 15 章 所有者权益 280

考情分析 // 280

核心考点及经典例题详解 // 280

本章综合练习 // 288

本章综合练习参考答案及详细解析 // 291

第 16 章 收入、费用和利润 294

考情分析 // 294

核心考点及经典例题详解 // 294

本章综合练习 // 317

本章综合练习参考答案及详细解析 // 322

第 17 章 政府补助 327

考情分析 // 327

核心考点及经典例题详解 // 327

本章综合练习 // 334

本章综合练习参考答案及详细解析 // 338

下 册

第 18 章 非货币性资产交换 341

考情分析 // 341

核心考点及经典例题详解 // 341

本章综合练习 // 349

本章综合练习参考答案及详细解析 // 352

第 19 章 债务重组 355

考情分析 // 355

核心考点及经典例题详解 // 355

本章综合练习 // 365

本章综合练习参考答案及详细解析 // 368

第 20 章 所得税 371

考情分析 // 371

核心考点及经典例题详解 // 371

本章综合练习 // 381

本章综合练习参考答案及详细解析 // 385

第 21 章 外币折算 389

考情分析 // 389

核心考点及经典例题详解 // 389

本章综合练习 // 397

本章综合练习参考答案及详细解析 // 401

第 22 章 租 赁 404

考情分析 // 404

核心考点及经典例题详解 // 404

本章综合练习 // 435

本章综合练习参考答案及详细解析 // 439

第 23 章 财务报告 446

考情分析 // 446

核心考点及经典例题详解 // 446

本章综合练习 // 466

本章综合练习参考答案及详细解析 // 472

第 24 章 资产负债表日后事项 475

考情分析 // 475

核心考点及经典例题详解 // 475

本章综合练习 // 480

本章综合练习参考答案及详细解析 // 484

第 25 章 持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营 **488**

考情分析 // 488

核心考点及经典例题详解 // 488

本章综合练习 // 498

本章综合练习参考答案及详细解析 // 502

第 26 章 企业合并 **507**

考情分析 // 507

核心考点及经典例题详解 // 507

本章综合练习 // 515

本章综合练习参考答案及详细解析 // 518

第 27 章 合并财务报表 **522**

考情分析 // 522

核心考点及经典例题详解 // 522

本章综合练习 // 553

本章综合练习参考答案及详细解析 // 563

第 28 章 每股收益 **572**

考情分析 // 572

核心考点及经典例题详解 // 572

本章综合练习 // 579

本章综合练习参考答案及详细解析 // 582

第 29 章 公允价值计量 **585**

考情分析 // 585

核心考点及经典例题详解 // 585

本章综合练习 // 591

本章综合练习参考答案及详细解析 // 594

第 30 章 政府及民间非营利组织会计 **595**

考情分析 // 595

核心考点及经典例题详解 // 595
本章综合练习 // 615
本章综合练习参考答案及详细解析 // 618

第三部分 跨章节主观题突破

跨章节主观题	623
跨章节主观题参考答案及解析	634

第四部分 机考通关模拟试题演练

机考通关模拟试题	645
模拟试卷（一） // 645	
模拟试卷（二） // 654	
机考通关模拟试题参考答案及解析	663
模拟试卷（一）参考答案及详细解析 // 663	
模拟试卷（二）参考答案及详细解析 // 669	



正保文化官微

关注正保文化官微，
回复“勘误表”，
获取本书勘误内容。

A large, stylized number '1' graphic. The top part is light blue with a gradient, and the bottom part is a solid, vibrant blue. A horizontal line is drawn across the middle of the '1', separating the top and bottom sections.

第一部分

命题趋势预测及 应试技巧

JINGDIAN TIJIE

智慧启航

世界上最快乐的事，莫过于为理想而奋斗。

——苏格拉底

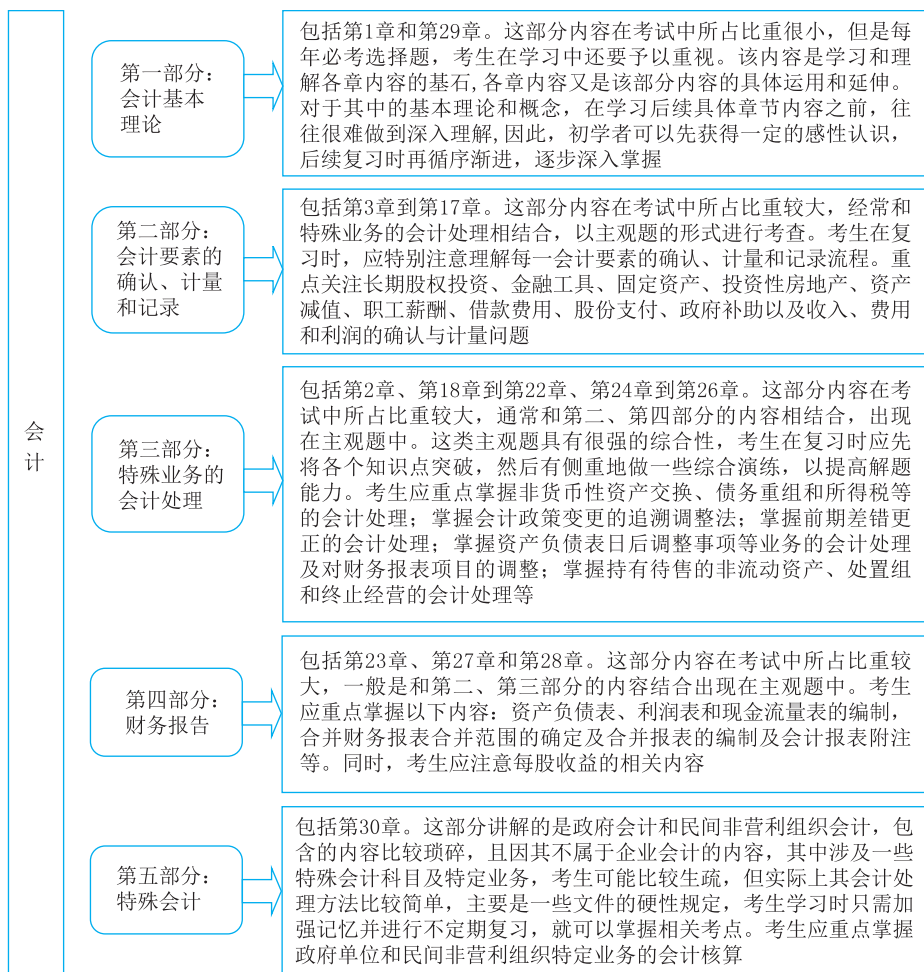
J 2020年命题趋势预测及应试技巧

JINGDIAN TIJIE

一、考试基本情况介绍

(一) 会计考试知识体系的基本结构

会计这一科的考试内容分为30章。一方面主要是以一般工业企业为例，以上市公司经济业务事项为背景，阐述其会计核算的相关内容，既包括企业取得资产、负债和所有者权益等基本要素的会计确认、计量和报告，又包括非货币性资产交换、债务重组、或有事项、外币折算、所得税、企业合并和合并财务报表等特殊业务的处理。另一方面，又以政府和民间非营利组织为对象，阐述其相关理论及会计核算。全书可以分为五个部分：



(二) 考题分值分布及各章考试难易度

在注册会计师的备考过程中，辛勤的付出和不懈的努力固然至关重要。但是，备考方向更为重要。如果找不到方向，南辕北辙的话，再多的努力也不会带来成功。所以，在

开始学习本课程之前，考生有必要掌握各章节的考试分值分布，以备后续合理安排各章的备考时间，做到心中有轻重，行动有缓急。

章	各章分值比重					难易度
	2019年	2018年	2017年	2016年	2015年	
第一章	—	—	2%	4%	2%	低
第二章	20%	—	12%	16%	20%	高
第三章	2%	2%	4%	1%	—	低
第四章	2%	—	1%	1%	4%	低
第五章	2%	—	—	2%	2%	低
第六章	3%	—	—	2%	4%	低
第七章	—	—	4%	2%	8%	高
第八章	2%	—	2%	2%	2%	中
第九章	—	—	—	—	—	低
第十章	10%	2%	6%	1%	2%	低
第十一章	2%	4%	1%	—	2%	中
第十二章	3%	—	1%	—	6%	中
第十三章	2%	2%	—	1%	2%	中
第十四章	4%	16%	2%	4%	4%	中
第十五章	6%	2%	5%	1%	4%	低
第十六章	—	16%	—	12%	4%	高
第十七章	—	2%	5%	1%	—	中
第十八章	2%	4%	2%	2%	2%	中
第十九章	—	2%	2%	2%	2%	中
第二十章	2%	18%	—	8%	—	中
第二十一章	2%	—	2%	2%	2%	低
第二十二章	2%	—	2%	2%	—	高
第二十三章	6%	2%	8%	2%	8%	中
第二十四章	2%	2%	12%	2%	2%	中
第二十五章	2%	2%	1%	1%	—	中
第二十六章	—	—	—	7%	4%	中
第二十七章	18%	18%	22%	18%	14%	高
第二十八章	2%	2%	2%	2%	—	低
第二十九章	2%	2%	2%	2%	—	低
第三十章	2%	2%	—	—	—	低

注：因每年注会会计考试存在多套试题，上表中某一年的“各章分值比重”是选取该年的某一套具有代表性的试题为样本统计得到的。

(三)2020 年考试内容主要变化

相对于 2019 年考试内容而言,2020 年考试内容变化较大,虽然整体章节结构未发生变动,但是,个别章节内容几乎“改头换面”了。主要变动情况如下:

(1)根据最新修订的非货币性资产交换准则改写了第十八章。

(2)根据最新修订的债务重组准则改写了第十九章。

(3)根据最新修订的租赁准则改写了第二十二章。

(4)根据财政部《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式(适用于已执行新金融准则、新收入准则和新租赁准则的企业)的通知》的内容及最新修订的准则等,调整了全书的企业财务报表格式和少量报表项目填列方法。

(5)根据企业会计准则解释第 13 号微调了关联方关系的认定。

(6)按政府会计相关准则对第三十章进行了完善和微调。

二、命题规律总结及趋势预测

注会会计考试总分为 100 分,其中客观题 44 分、主观题 56 分,题型长线趋稳,有时稳中有变,自 2016 年开始由单项选择题、多项选择题和综合题三个题型变为单项选择题、多项选择题、计算分析题和综合题四个题型。

自中国注册会计师协会公布《注册会计师考试制度改革方案》后,近几年的“会计”试题发生了翻天覆地的变化,这充分体现了“加强注册会计师人才队伍建设,培养应用型会计人才”的战略目标。纵观近几年注册会计师考试“会计”科目的考试试题,不难发现其命题规律如下:

(1)试题覆盖面广。试题覆盖了考试大纲所规定的全部范围,每章都有可能出题。有些内容在复习中看似不重要,也可能出题。并且,几乎每年都有出其不意的考点出现,例如,2018 年在政府会计部分出现主观题考核,2019 年加大对所有者权益、职工薪酬等章节的考核力度,其目的是要求考生全面复习,防止考生盲目地猜题、押题。

(2)试题突出重点。每门学科都有重点,考试中各章所占比重是不同的。因此,把握考试重点是应试的关键。如长期股权投资、收入、企业合并、合并财务报表、会计差错更正等内容是历年必考的内容,体现了试题重点突出的特点。通常而言,考试大纲中能力等级要求较高的知识点应重点把握。另外,一定要关注当年新增或新改写的考试内容。

(3)以现行会计准则为主线,实务性增强。“会计”科目的考试不仅体现了我国会计改革的最新成果,与我国现行的会计准则和新出台的一些会计政策规定结合较紧密,例如,近年来我国新发布的非货币性资产交换准则、债务重组准则、租赁准则、收入准则、政府补助准则、金融工具系列准则、持有待售的非流动资产、处置组和终止经营准则以及政府会计准则制度等,都将继续成为 2020 年注会考试的热点问题。

(4)试题综合性强。近几年“会计”考试重在考核考生的综合运用能力。考生要想得高分就要将所学知识融会贯通,只有将各章知识点记得牢、用得熟,才能在考试时得心应手。并且,综合题的题眼布局,往往“先分后综,难中有易”。

毋庸置疑,CPA 考试重在考查考生是否具备作为一名注册会计师所应具备的基本知识及运用所学知识解决实际问题的技能。因此,在“会计”科目考试中,死记硬背的题目较少,灵活应用的题目较多。我们在平时的学习过程中,一定要注意理解会计政策规定的初衷、适用的环境及运用过程中的关键点,并且一定要注意活学活用。

三、应试技巧

(1)合理分配答题时间，是通过“会计”考试的一个重要因素。专业阶段“会计”科目的考试时间为3个小时。在客观题中，文字描述性题目每题一般不应超过1分钟，计算性题目每题一般不应超过2分钟，否则，后面主观题就有可能做不完。因此，控制客观题的答题时间很重要，保持一定的答题速度很有必要。一般的做法是：首先通读并回答自己知道的问题，跳过没有把握的问题，然后重新估算时间，看看余下的每道题可以分配多少时间。在答题时一定要有所取舍，切记：鱼和熊掌不可兼得！

(2)答题时应该由简到繁，由易到难，从客观题到主观题，按照试卷题目的顺序答题。切忌挑三拣四，只要是自己会做的题目一定要及时解决，不要因为计算复杂就放到后面再做；对于难度较大的客观题，可以战略性放弃，以免得不偿失。在解答主观题时，必须按题目要求的顺序解题。同时一定要看清楚题目要求。要求列出计算过程的题目，必须按照题目要求一步一步地进行计算。在解答时还应注意以下两类题目的处理思路：

第一类，关联性考点主观题的解答思路。例如，2019年综合题中有一题是考核股权投资的相关知识，它以股权投资为“线索”，将长期股权投资的核算、企业合并类型的判断、合并财务报表调整抵消分录的编制等知识有机地串联起来。对于这类综合性题目，由于前后资料的关联性很强，所以审题时对于前文的关键性字句、数据等要记住或做好标识，因为后续步骤进行中很可能还会用到。

第二类，非关联性考点主观题的解答思路。这类题目考点之间通常没有延续性和关联性，任何一步都不会影响其他各步的解答，对于这类题目可以放心大胆地跨越顺序答题。例如，2019年综合题中有一题是考核会计差错更正，该题目各业务资料相互独立，互不影响。

需要注意的是，在解答主观题时切忌只列结果而不列计算过程。有的考生认为写了结果就可以得分，这种认识是错误的。只有步骤和结果都正确才能得到此步骤的分数。另外，只列公式或只列出相关数据加减乘除的计算过程，没有结果，该步骤也是不得分的，只会白白浪费宝贵的时间。对于资料繁多的综合题的审题，有效方法是先简单浏览题目的资料，对于给出的假定条件要特别关注，然后看题目的要求，按照问题去寻找有效题目资料，分析作答，这样可以更有效地利用考场上宝贵的时间。

总之，在考试中，既要稳扎稳打，又要灵活变通。切记：通关才是硬道理，不能赢了局部战役，却输了整个战争！

四、本书特点及备考建议

(一)本书特点

本书的总体设计理念是：靶向备考，问题导向。以经典习题演练为主，采用先分后合的模式编写。先通过分章节练习掌握知识点，然后通过“跨章节主观题突破”对知识点融会贯通，最后是“机考通关模拟试题演练”进行保驾护航。分章节练习中涉及的历年真题的分析和讲解便于考生掌握历年考试特点以及考查角度；对本章知识点进行精炼概括和解析，解决考生在看书或听课过程中留下的疑问。另外，每章还提供一些精选练习题，考生可以在完成整章内容的学习后，检验一下自己的学习效果。

(二)备考建议

注册会计师考试与一般的考试不同，需要考生一直保持备战状态，尤其是“会计”科目，

要循序渐进，步步为营，不为眼前困难所惧，不为外在纠结扰心。怎样去复习才能应对考试？其实，最好的办法就是“快听课、会看书、多做题”。“快听课”是要连续听课且保持持续学习状态，“会看书”是为了强化掌握教辅书中的重要知识点，“多做题”是为了提高参加考试时的动手能力，否则，就会出现考生们所说的“拿到试题但无从下手”的情况。此外，要有正确的学习方法，注重对教辅书内容的理解、分析，通过对比、归纳，加强对关联知识点的掌握。考生要在全面深入掌握教辅书内容的基础上，充分练习，灵活运用相关会计知识分析、解决问题，总结解题思路。

再次提醒考生：CPA 考试不是一件容易的事情，一分耕耘一分收获，通关源于多努力，梅花香自苦寒来！

最后，预祝参加 CPA 考试的考生**梦想成真**！

关于左侧二维码，你需要知道——



2020年考试变化讲解

亲爱的读者，无论你是新学员还是老考生，本着“逢变必考”的原则，今年考试的变动内容你都需要重点掌握。扫描左侧二维码，网校名师为你带来2020年本科目考试变动解读，助你第一时间掌握重要考点。



第二部分

核心考点精析及 习题训练

JINGDIAN TIJIE

智慧启航

执着追求并从中得到最大快乐的人，才是成功者。

——梭罗

J 第1章 总论

JINGDIAN TIJIE

考情分析

▶▶ 历年考情分析

本章重点介绍财务报告目标、会计基本假设、会计核算基础、会计信息质量要求、会计要素以及会计计量属性等内容。本章内容在考试中主要以客观题形式出现，分值平均在2分左右，考查的重点包括会计基本假设、会计要素的确认和计量属性以及会计信息质量要求等，其中对实质重于形式的考查尤为突出。值得注意的是，近年来，本章的考题开始注重以小型案例分析题的方式对基本概念和理念进行考核，让看似简单的基础理论性题目的得分不再那么容易，充分体现了CPA考试绝对不会“白送分”的特点。因此，考生学习本章时一定要注意将其与后续章节的实务内容结合起来，循序渐进，不可急于求成。

【峰向标】 注会考试中已连续两年(2018年和2019年)未对本章单独出题进行考核，应关注基本准则理念或概念的新变化。

▶▶ 本章2020年考试主要变化

本章资产要素概念内核是“资源”，“资源”的本质是权利。企业无论拥有一项资产的“所有权”还是“使用权”都属于拥有“权利”，均可确认为资产；例如，对于企业拥有的土地使用权，企业虽不拥有其所有权，却可以确认为无形资产等；对于租入的资产，承租方虽然只拥有其使用权，但仍然可以将其确认为使用权资产。另外，需关注营业外收支核算内容因债务重组准则修订而发生的改变。

核心考点及经典例题详解

考点一 会计基本假设★*



扫我解疑难

经典例题

【例题·单选题】 (2016年)**甲公司2×14年12月20日与乙公司签订商品销售合同。合同约定：甲公司应于2×15年5月20日前将合同标的商品运抵乙公司并经验收，在商品运抵乙公司前灭失、毁损、价值变动等风险由甲公司承担。甲公司该项合同中所售商品为库存W商品。2×14年12月30日，甲公司根据合同向乙公司开具了增值税专用发票并于当日确认了商品销售收入。W商品于2×15年5月10日发出并于5月15日运抵乙公司验收合格。对于甲公司2×14年W商品销售收入

确认的恰当性判断，除考虑与会计准则规定的收入确认条件的符合性以外，还应考虑其可能违背的会计基本假设是()。

- A. 会计主体 B. 会计分期
C. 持续经营 D. 货币计量

【答案】 B

【解析】 在商品运抵乙公司前，甲公司未履行合同义务，乙公司未取得商品的控制权，所以甲公司不应在2×14年确认收入，而应在2×15年确认收入，因此，甲公司在2×14年确认收入的做法违背了会计分期假设。

【听峰絮语】 本题的经典之处就在于，以实务案例为依托，形式上是考核收入的确认条件，实则考核会计分期基本假设，有避实击虚之妙。

考点精析

会计基本假设如表1-1所示。

表1-1 会计基本假设

项目	名称	内容
会计基本假设	会计主体	是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。一般来说，法律主体是会计主体，会计主体不一定是法律主体。比如企业集团是编制合并财务报表的会计主体，但不是法律主体；再如某公司下设的分公司、生产车间和事业部等都可能是独立的会计主体，但是由于它们均不具有法人资格，故都不是法律主体
	持续经营	是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。企业一旦破产清算，本假设不再适用。破产清算会计的确认、计量和报告以非持续经营为前提，破产企业在破产清算期间的资产应当以破产资产清算净值计量；破产企业在破产清算期间的负债应当以破产债务清偿价值计量

关于“扫我解疑难”，你需要知道——

亲爱的读者，下载并安装“中华会计网校”APP，扫描对应二维码，即可获赠知识点概述分析及知识点讲解视频（前10次试听免费），帮助夯实相关考点内容。若想获取更多的视频课程，建议选购中华会计网校辅导课程。

* 本书用★表示各知识点的重要程度。★一般重要；★★比较重要；★★★非常重要。

** 历年真题源自考生回忆，且部分过时题目已经按最新政策修改。

项目	名称	内容
会计基本假设	会计分期	是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为若干连续的、长短相同的期间。会计分期界定了会计结账账目和编制财务会计报告的时间范围；会计分期假设建立在持续经营假设基础之上，凡是短于一个完整的会计年度的报告期间，均为中期
	货币计量	是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，基本准则规定会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。但是，企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补统一采用货币计量所带来的缺陷

【知识点拨】 企业一旦打破上述假设条件，就不再处于正常经营状态之中，如破产清算等，注册会计师考试不涉及破产清算会计的有关规定。

考点二 会计信息质量

要求★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题 1·单选题】 (2017 年) 甲公司在编制 2017 年度财务报表时，发现 2016 年度某项管理用无形资产未摊销，应摊销金额 20 万元。甲公司将该 20 万元补记的摊销额计入 2017 年度的管理费用，甲公司 2016 年和 2017 年实现的净利润分别为 20 000 万元和 15 000 万元。不考虑其他因素，甲公司上述会计处理体现的会计信息质量要求是()。

- A. 重要性 B. 相关性
C. 可比性 D. 及时性

【答案】 A

【解析】 甲公司补提以前年度的摊销额直接计入当期报表，没有追溯调整以前年度报表，说明该金额不具有重要性，体现了重要性要求。

【听峰絮语】 重要性信息质量要求的潜台词是“原本可以复杂，但要选择简化”，这是出于成本效益原则的考虑；注意将重要性信息质量要求与后续的“不切实可行原则”相区分，不切实可行原则下的简化处理，是因为“想复杂处理，但是条件不够，简化处理是不得已而为之”。

【例题 2·单选题】 (2016 年) 甲公司 2×15 年经批准发行 10 亿元永续中票。其发行合同约定：(1) 采用固定利率，当期票面利率=当期基准利率+1.5%，前 5 年利率保持不变，从第 6 年开始，每 5 年重置一次，票面利率最高不超过 8%；(2) 每年 7 月支付利息，经提前公告当年应予发放的利息可递延，但付息前 12 个月，如遇公司向普通股股东分红或减少注册资本，则利息不能递延，否则递延次数不受限制；(3) 自发行之日起 5 年后，甲公司有权决定是否实施转股；(4) 甲公司有权决定是否赎回，赎回前长期存续。根据以上条款，甲公司将该永续中票确认为权益，其所体现的会计信息质量要求是()。

- A. 相关性 B. 可靠性
C. 可理解性 D. 实质重于形式

【答案】 D

【解析】 甲公司发行的是永续中票，利率固定，且需要支付利息，从形式上看是债券，属于金融负债，但是甲公司有权决定是否实施转股，是否赎回该中票，该中票不符合金融负债的定义，应划分为权益工具。

【听峰絮语】 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确认、计量和报告，而不应当仅仅以交易或者事项的法律形式作为会计确认、计量和报告的依据，所以甲公司将该永续中票确认为权益体现了实质重于形式的要求。考试中，实质重于形式信息质量要求的会计处理，总是给人“表里不一”的感觉。

📖 考点精析

会计信息质量要求主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。各会计信息质量要求之间并不是相互隔离的，而是相互联系的一个完整体系，因此，学习本知识点时，应当注意各信息质量要求之间的内在联系。例如，强调会计信息的完整性时，应当以重要性要求和成本效益原则为前提；会计信息在满足可靠性要求的前提下，尽可能做到具有相关性；强调会计信息谨慎性要求的同时，也不能违背会计信息的可靠性和相关性要求。以下着重介绍可比性、实质重于形式、重要性和及时性要求。

【知识点拨】应用实例：

①可比性。所有上市公司均应从2007年1月1日起执行新企业会计准则(横向可比)；同一企业前后各期的会计政策、会计估计等，一经确定不得随意变更(纵向可比)。需要注意的是，后续章节所讲到的会计政策变更和会计估计变更等均不违背可比性信息质量要求。

②实质重于形式。附追索权的应收票据贴现、以售后回购方式销售商品且构成融资交易或租赁交易、商业实质的判断、购买日的确定、长期股权投资中控制、共同控制以及重大影响的判断、合并财务报表范围的界定、关联方关系的认定、金融负债和权益工具的区分、反向购买中的有关会计处理等。

③重要性。重要性主要是指本来可以复杂化，但是适当简化处理不影响信息使用者决策，出于成本效益原则的考虑而简化处理的情况。

④及时性。及时性对可靠性和相关性都存在一定的制约，在两者之间起制衡作用。就像天气预报，之所以被人们戏称为“不完美

的科学”，就是因为“特别相关的预报信息，因其具有前瞻性，往往并不是很可靠；但是，绝对可靠的天气信息，因其已成既定事实，通常早已不具有相关性”。

📖 阶段性测试

1. 【多选题】下列各项中，体现谨慎性会计信息质量要求的有()。

- A. 企业或有事项涉及的经济利益流入，只有在有基本确定能够流入企业时才能作为资产予以确认
- B. 进行所得税处理时，只有在有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异时，才应确认相关的递延所得税资产
- C. 专门借款利息资本化期间的开始时点必须同时满足三个条件
- D. 假设具有稀释性的潜在普通股转换为普通股进而计算稀释每股收益

2. 【多选题】下列事项体现重要性信息质量要求的有()。

- A. 商品流通企业采购商品的进货费用金额较小的，可在发生时直接计入当期销售费用
- B. 固定资产更新改造支出不满足资本化条件的，在发生时直接计入当期损益
- C. 低值易耗品采用一次转销法核算
- D. 在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，采用未来适用法

📖 阶段性测试答案精析

1. ABCD

2. AC 【解析】选项B，不满足资本化条件才计入损益；选项D，确定累积影响数不切实可行因此不能追溯调整。这两个做法，都不是为了简化，而是不得已而为之。

考点三 会计要素★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题·多选题】下列交易或事项中，能够引起资产和所有者权益同时发生增减变动的有()。

- A. 分配股票股利
B. 接受控股股东的现金捐赠
C. 固定资产盘盈

D. 以银行存款支付原材料采购价款

【答案】BC

【解析】选项A，属于所有者权益内部结转；选项D，属于资产内部增减变动。

【听峰絮语】解答本类题型的关键在于：“根据经济业务事项，精准写出会计分录”，然后再做分析。

考点精析

1. 反映企业财务状况的会计要素(见表1-2)

表1-2 资产、负债和所有者权益

名称	项目	内容
资产	特征	(1) 预期 会给企业带来经济利益； (2) 为企业 拥有或者控制 的资源； (3) 由企业 过去 的交易或事项形成的
	确认条件	(1) 与该资源有关的经济利益 很可能流入 企业；(2) 该资源的成本或者价值能够 可靠地计量 。 ◆企业自创商誉取得成本难以计量，又无转让价值可参照，不确认。 ◆企业外购商誉因合并交易而确定取得成本，可确认。 ◆某些衍生金融工具形成的资产，虽无实际成本或者实际成本较小，若其公允价值能够可靠计量，可确认
负债	特征	(1) 企业承担的 现时义务 ； (2) 预期会导致经济利益 流出 企业； (3) 由企业 过去 的交易或事项形成
	确认条件	(1) 与该义务有关的经济利益 很可能 流出企业； (2) 未来流出的经济利益的金额能够 可靠地计量
所有者权益	是企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益	
	内容	所有者投入的资本 实收资本(股本)和资本溢价(或股本溢价)
		直接计入所有者权益的利得或损失 不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失(即 其他综合收益)
		其他原因形成的所有者权益 其他权益工具、其他资本公积、盈余公积和未分配利润等
确认条件	主要依赖于 其他会计要素 ，尤其是 资产和负债	

【知识点拨】一般情况下，属于权益工具，但又不属于普通股等的，则一般作为“其他权益工具”核算。

2. 反映企业经营成果的会计要素(见表 1-3)

表 1-3 收入、费用和利润

名称	项目	内容	
收入	特征	(1) 企业在 日常活动 中形成的; (2) 与 所有者投入资本无关 的经济利益的 总 流入; (3) 会导致 所有者权益增加	
	确认与计量	企业应当在履行了合同中的履约义务,即在客户取得相关商品控制权时确认收入。 (1) 识别与客户订立的合同; (2) 识别合同中的单项履约义务; (3) 确定交易价格; (4) 将交易价格分摊至各单项履约义务; (5) 履行各单项履约义务时确认收入	
费用	特征	(1) 企业在 日常活动 中形成的; (2) 与向所有者分配利润无关的经济利益的 总 流出; (3) 会导致 所有者权益减少	
	确认条件	(1) 与费用相关的经济利益 很可能 流出企业; (2) 经济利益流出企业的结果会导致 资产减少 或者 负债增加 ; (3) 经济利益的流出额能够 可靠计量	
利润	是企业一定会计期间的经营成果		
	内容	收入减去费用后的 净额	反映企业 日常 活动的业绩
		直接计入当期利润的 利得和损失	反映企业 非日常 活动的业绩
确认条件	主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认		

考点四 利得和损失★★★



经典例题

【例题·多选题】(2015年)下列项目中,会产生直接计入所有者权益的利得或损失的有()。

- A. 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期工具的部分
- B. 因联营企业增资导致持股比例下降但仍具有重大影响,投资方享有被投资单位增资后净资产份额的增加额
- C. 作为以公允价值计量且其变动计入其他综

合收益的金融资产核算的外币非货币性项目所产生的汇兑差额

D. 以权益结算的股份支付在等待期内确认计算所有者权益的金额

【答案】AC

【解析】选项B、D,均计入资本公积——其他资本公积,不属于计入所有者权益的利得或损失。

【听峰絮语】企业财务会计中“直接计入所有者权益的利得或损失”仅指“其他综合收益的借贷方”。

考点精析

利得和损失如表 1-4 所示。

表 1-4 利得和损失

项目		关注事项
利得	直接计入当期损益的利得	营业外收入——与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。 ◆盘盈利得不包括固定资产盘盈(固定资产盘盈应作为前期差错计入以前年度损益调整)。 资产处置损益——划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组时确认的处置利得,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得
	直接计入所有者权益的利得	其他综合收益——以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动收益等
损失	直接计入当期损益的损失	营业外支出——捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。 资产处置损益——划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外)或处置组时确认的处置损失,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置损失
	直接计入所有者权益的损失	其他综合收益——以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值变动损失等

【知识点拨】

①所有者投入的资本是企业的“本钱”,是来自于企业内部的“元气”,不是来自企业外部的“收支”和“得失”。

②综合收益总额=净利润+其他综合收益
税后净额=净利润+(不能重分类进损益的其他综合收益+能重分类进损益的其他综合收益)税后净额。

③直接计入当期损益的利得(损失)通常包括:营业外收入(营业外支出)、资产处置损益、投资收益(部分)、公允价值变动损益(部分)等;

直接计入所有者权益的利得(损失)通常包括:其他综合收益等。

考点五 会计要素计量属性及其应用★★



扫我解疑难

经典例题

【例题·多选题】下列关于企业持有的资产或负债,采用的会计计量属性,表述正确的

有()。

- A. 存货以成本与可变现净值孰低进行期末计量
- B. 交易性金融负债以公允价值进行期末计量
- C. 长期股权投资以公允价值减去处置费用确认其可收回金额
- D. 持有待售的固定资产以账面价值与预计未来现金流量的现值孰低计量

【答案】AB

【解析】选项C,应以公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值孰高确定其可收回金额;选项D,应按公允价值减去处置费用后净额调整其预计净残值,并按账面价值与调整后的预计净残值孰低计量。

【听峰絮语】各类资产负债的计量属性选择,应该注意区分是初始计量属性还是后续计量属性。

考点精析

会计要素计量属性及其应用如表 1-5 所示。

表 1-5 会计要素计量属性及其应用

计量属性	适用范围
历史成本	购置固定资产或无形资产、购买存货、承担债务等的计量
重置成本	盘盈存货或固定资产时入账成本的计量
可变现净值	存货期末计价基础
现值	(1)可收回金额确认口径之一；(2)弃置费用计入固定资产成本的计量口径；(3)分期付款取得固定资产、无形资产入账成本的计量口径；(4)分期收款销售收入的计量口径；(5)可转换公司债券初始确认时负债成分入账金额的计量口径
公允价值	(1)交易性金融资产(或负债)、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的期末计量口径；(2)投资性房地产的后续计量口径之一；(3)非同一控制下企业合并中取得的各项资产和负债的入账价值计量口径

【知识点拨】 各项计量属性之间并不是截然分开、相互“绝缘”的，它们之间存在一定的内在关联，例如，今天的公允价值可能会成为将来的历史成本；再如，可转换公司债券的负债成分在发行时的公允价值，是通过其未来现金流量的现值来计量的。

阶段性测试

1. **【多选题】** 下列各项中，属于应直接计入当期损益的利得的有()。
- 处置固定资产净收益
 - 接受非关联方的现金捐赠
 - 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值增加额
 - 对联营企业投资的初始投资成本小于

应享有投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额

2. **【多选题】** 下列项目应采用重置成本计量的有()。
- 盘盈的固定资产
 - 盘盈的存货
 - 外购的固定资产
 - 分期收款销售货物实现的收入

阶段性测试答案精析

1. ABD **【解析】** 选项 C，计入其他综合收益。
2. AB **【解析】** 选项 C，属于历史成本计量；选项 D，按照现值计量。

本章综合练习 限时15分钟

一、单项选择题

1. 下列经济业务中，违背可比性信息质量要求的是()。
- 将发出存货计价方法由后进先出法改为先进先出法
 - 由于本年利润计划完成情况不佳，将已计提的坏账准备转回
 - 将符合资本化条件的一般借款费用予以资本化

- D. 某项存货已经丧失使用价值和转让价值，将其账面价值一次性转入当期损益
2. 下列各项资产中，采用可变现净值计量属性的是()。
- 固定资产
 - 长期股权投资
 - 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
 - 存货

3. 企业进行的下列账务处理,符合可靠性信息质量要求的是()。
- A. 企业将其订购的印有公司标志且为了促销宣传而购入的毛绒玩具作为存货核算
B. 资产负债表日后期间,企业取得了政府给予的财政补贴,并对报告年度报表进行追溯调整
C. 企业向银行转移了一笔应收账款,并签订了保理协议,协议约定将来银行收不回该价款时可以向企业追偿;企业确认了处置损益
D. 企业经合理评估金融资产的信用风险后,对其计提预期信用减值损失
4. 下列关于会计要素的说法中,不正确的是()。
- A. 资产是企业拥有或控制的资源
B. 负债在确认时,其将来实际应支付的金额必须确定
C. 控股股东以债权人身份参加债权人会议,并与其他债权人按照相同的比例对企业进行的债务豁免,其利得应直接计入当期损益
D. 企业应当在履行了合同中的履约义务,即客户取得相关商品(或服务)控制权时,才确认收入
- 二、多项选择题**
1. 下列业务中,应该按照资产负债表日公允价值进行计量的有()。
- A. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
B. 权益结算的股份支付
C. 现金结算的股份支付
D. 以权益法核算的长期股权投资
2. 下列各项中,体现实质重于形式要求的有()。
- A. 将具有强制付息义务的优先股确认为金融负债
B. 关联方关系的判断
C. 在反向购买中,将法律上的子公司看成实质上的购买方
D. 将结构化主体纳入合并报表的合并范围
3. 下列事项中,一般会引起资产和负债同时增加的有()。
- A. 预先收取货款但尚未履行交付商品等合同义务
B. 计提专门借款费用化利息
C. 收回应收账款
D. 分期付款购入固定资产
4. 下列会引起企业综合收益总额变化的事项有()。
- A. 自行研发无形资产,在研究阶段发生的有关支出
B. 当期确认的递延所得税费用
C. 企业收到的来自控股股东的捐赠
D. 固定资产处置净收益

本章综合练习参考答案及详细解析

一、单项选择题

1. B 【解析】选项 B,属于人为操纵利润的行为,因此,违背可比性会计信息质量要求。
2. D 【解析】选项 A、B,采用历史成本计量属性;选项 C,采用公允价值进行后续计量。
3. D 【解析】选项 A,因促销而购入的物资应计入销售费用;选项 B,企业取得政府补贴属于正常事项,不属于日后调整事项,不应该调整报告年度报表;选项 C,如果银行收不到该账款,则可以向企业追偿,说明不能终止确认,不应确认处置损益。
4. B 【解析】负债在确认时,其将来实际支付的金额不一定事先确定,如预计负债

也是负债，但是，将来实际支付的金额可能发生变化。

二、多项选择题

1. AC 【解析】选项 B，按照授予日权益工具的公允价值进行计量；选项 D，根据被投资单位可辨认净资产的变动而变动，不需要确认其公允价值变动。
2. ABCD
3. AD 【解析】选项 B，会引起费用和负债同时增加；选项 C，会引起资产项目内部增减变化。
4. ABD 【解析】选项 C，企业收到的来自控股股东的捐赠，计入资本公积（股本溢价），不引起综合收益总额的变化。

第2章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正

JINGDIAN TIJIE

考情分析

历年考情分析

本章属于考试重要章节，在考试中，虽然直接考本章内容的题目通常为客观题，但是本章却是构造综合题的一个“框架”，所占分值通常为 18 分左右。从历年考试情况来看，会计政策变更与会计估计变更的划分通常以客观题形式进行考查。会计差错更正的处理，几乎每年必考，比如 2016 年、2017 年、2019 年都以主观题形式进行考查，应重点把握。另外，会计政策变更内容也可以与其他章节内容结合，通过主观题的形式考查，如与投资性房地产、长期股权投资、金融资产以及所得税等内容结合。关于差错更正，本章在实行机考前侧重于金额差错的计算，在机考后侧重于科目差错的判断。在应试备考中，对本章内容应当通过典型例题掌握其核算原则；考试中可能涉及的具体核算包括：会计政策变更累积影响数的计算、会计估计变更对当期损益影响的计算等。

【峰向标】 无论是会计差错更正还是会计政策变更，当与所得税知识结合时，题目的考核难度就会变大，所以大家在平时要积极准备。

本章 2020 年考试主要变化

本章内容未发生实质性变化。

核心考点及经典例题详解

考点一 会计政策变更与 会计估计变更★★



扫我解疑难

经典例题

【例题 1·单选题】 (2019 年) 甲公司持有非上市公司乙公司 5% 的股权。在以前年度，甲公司采用上市公司比较法、以市盈率为市场乘数估计所持乙公司股权投资的公允价值。由

于客观情况发生变化，为使计量结果更能代表公允价值，甲公司从 20×9 年 1 月 1 日起变更估值方法，采用以市净率为市场乘数估计所持乙公司股权投资的公允价值。对于上述估值方法的变更，甲公司正确的会计处理方法是()。

A. 作为会计估计变更进行会计处理，并按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对会计估计变更进行披露

B. 作为前期差错更正进行会计处理, 并按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对前期差错更正进行披露

C. 作为会计估计变更进行会计处理, 并按照《企业会计准则第39号——公允价值计量》的规定对估值技术及其应用的变更进行披露

D. 作为会计政策变更进行会计处理, 并按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对会计政策变更进行披露

【答案】 C

【解析】 企业变更估值技术或其应用的, 应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定作为会计估计变更处理, 并根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》的披露要求对估值技术及其应用的变更进行披露, 而不需要按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对相关会计估计变更进行披露。

【听峰絮语】 其他会计估计变更的披露, 一般遵照第28号准则; 公允价值估值技术和应用的变更的披露, 应遵照第39号准则。

【例题2·多选题】 甲公司专门从事大型设备制造与销售, 设立后即召开董事会会议, 确定有关会计政策和会计估计事项。下列各项关于甲公司董事会确定的事项中, 属于会计政策的有()。

- A. 投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量
- B. 合并报表编制时合并范围的确定原则
- C. 在客户取得相关商品控制权时确认收入
- D. 按照与生产设备有关的经济利益的预期消耗方式合理选择折旧方法

【答案】 ABC

【解析】 选项D, 属于会计估计。

【听峰絮语】 固定资产折旧方法、折旧年限和净残值的改变, 是在固定资产总价值确定的前提下定期折旧金额的改变, 因此, 属于会计估计变更。

【例题3·单选题】 (2016年) 甲公司2×15年2月购置了一栋办公楼, 预计使用寿命40年, 因此, 该公司2×15年4月30日发布公告称: 经公司董事会审议通过《关于公司固定资产折旧年限会计估计变更的议案》, 决定调整公司房屋建筑物的预计使用寿命, 从原定的20~30年调整为20~40年。不考虑其他因素, 下列关于甲公司对该公告所述折旧年限调整会计处理的表述中, 正确的是()。

- A. 对房屋建筑物折旧年限的变更应当作为会计政策变更并进行追溯调整
- B. 对房屋建筑物折旧年限变更作为会计估计变更并应当从2×15年1月1日起开始未来适用
- C. 对2×15年2月新购置的办公楼按照新的会计估计40年折旧不属于会计估计变更
- D. 对因2×15年2月新购置办公楼折旧年限的确定导致对原有房屋建筑物折旧年限的变更应当作为重大会计差错进行追溯重述

【答案】 C

【解析】 选项A, 固定资产折旧年限的改变属于会计估计变更; 选项B, 会计估计变更按照未来适用法处理, 应在变更当期及以后期间确认; 选项D, 固定资产折旧年限的改变不作为前期差错更正处理。

【听峰絮语】 无论是会计政策变更还是会计估计变更, 都必须针对同一事项或者交易, 采取不同的会计处理。

考点精析

会计政策变更与会计估计变更如表 2-1 所示。

表 2-1 会计政策变更与会计估计变更

项目	会计政策变更	会计估计变更
变更的情形	<p>(1) 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更(合法的变更)；</p> <p>(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息(合理的变更)；</p> <p>以下两种情况不属于会计政策变更：</p> <p>① 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策；</p> <p>② 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策</p>	<p>(1) 赖以进行估计的基础发生了变化；</p> <p>(2) 取得了新的信息，积累了更多经验</p>
常见的业务	<p>(1) 发出存货计价方法变更，如先进先出法改为加权平均法；</p> <p>(2) 所得税核算方法的变更，即因执行新会计准则由应付税款法改为资产负债表债务法；</p> <p>(3) 投资性房地产后续计量模式的变更，即成本计量模式改为公允价值计量模式；</p> <p>(4) 金融资产投资计量属性的变化，如短期投资重分类为交易性金融资产</p>	<p>(1) 公允价值确定方法的变更；</p> <p>(2) 固定资产折旧方法、折旧年限、预计净残值的变更；</p> <p>(3) 无形资产摊销方法、摊销年限、预计净残值的变更；</p> <p>(4) 存货跌价准备计提方法的变更，如由按单项存货计提变更为按存货类别计提</p>
会计处理	<p>(1) 追溯调整法——视同该交易初次发生时即采用变更后的会计政策。</p> <p>追溯调整法的基本步骤：</p> <p>① 计算会计政策变更的累积影响数；</p> <p>② 编制相关项目的调整分录；</p> <p>③ 调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额；</p> <p>④ 附注说明。</p> <p>(2) 未来适用法——将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或事项</p>	<p>未来适用法——在变更当期及以后采用新的会计估计，不改变前期的会计估计</p>
处理方法的选择	<p>(1) 国家要求变更。 国家有要求的，按照国家发布要求处理。</p> <p>(2) 企业自主变更。</p> <p>① 一般情况下，应采用追溯调整法处理；</p> <p>② 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应从可追溯的最早期间期初开始应用变更后的会计政策；</p> <p>③ 确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，采用未来适用法</p>	—

『链接』对以前年度进行追溯调整后，应当重新计算各列报期间的每股收益。

考点二 会计政策变更和会计估计变更的划分★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·多选题】(2015年)下列各项中,属于会计政策变更的有()。

- A. 按新的控制定义调整合并财务报表合并范围
- B. 会计准则修订要求将不具有控制、共同控制和重大影响的权益性投资由长期股权投资转为其他权益工具投资
- C. 公允价值计量使用的估值技术由市场法变更为收益法
- D. 因处置部分股权丧失了对子公司的控制导致长期股权投资的后续计量方法由成本法转变为权益法

【答案】AB

【解析】选项C,属于会计估计变更;选项D,由于处置股权导致的核算方法的改变,属于正常事项,不属于会计政策变更,也不属于会计估计变更。

【听峰絮语】因处置股权丧失控制,导致长期股权投资后续核算方法的改变,不是“相同的交易不同的政策”,而是“不同的交易不同的政策”。

【例题2·多选题】(2015年)甲公司20×4年经董事会决议作出的下列变更中,属于会计估计变更的有()。

- A. 将发出存货的计价方法由移动加权平均法改为先进先出法
- B. 改变离职后福利核算方法,按照新的会计准则有关设定受益计划的规定进行追溯
- C. 因车流量不均衡,将高速公路收费权的摊销方法由年限平均法改为车流量法
- D. 因市场条件变化,将某项采用公允价值计量的金融资产的公允价值确定方法由第一层级转变为第二层级

【答案】CD

【解析】选项A、B属于会计政策变更。

【听峰絮语】存货发出方法的改变,会使相同的存货在不同的发出方法之下,列报为资产负债表的资产或者利润表的损益,因导致报表列报项目不同,所以属于会计政策变更。

考点精析

企业应当以变更事项的**会计确认、计量基础或列报项目**是否发生变更作为判断属于会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。当至少涉及其中一项划分基础变更的,该事项是会计政策变更;与资产负债表项目金额或数值有关的治疗方法变更,属于会计估计变更,如固定资产折旧方法的变更。

【知识点拨】企业根据会计政策变更和会计估计变更的划分基础仍然**难以对某项变更进行区分的变更**,应当将其作为**会计估计变更**处理。

考点三 前期差错更正★★★



扫我解疑难

经典例题

【例题1·计算分析题】(2019年)针对甲公司20×8年度财务报表,审计人员在审核时对以下交易或事项的会计处理提出质疑。

(1)因国家对A产品实施限价政策,甲公司生产的A产品的市场售价为15万元/件。根据国家相关政策,从20×8年1月1日起,甲公司每销售1件A产品,当地政府部门将给予补助10万元/件,20×8年度,甲公司共销售A产品1120件。收到政府给予的补助为13600万元。A产品的成本为21万元/件。税法规定,企业自国家取得的资金除作为出资外,应计入当期应纳税所得额计算缴纳企业所得税。甲公司应将上述政府给予的补助计入20×8年度应纳税所得额,计算应缴纳的企

业所得税。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下的会计处理：

借：银行存款	13 600
贷：递延收益	13 600
借：递延收益	11 200
贷：营业外收入	11 200
借：主营业务成本	23 520
贷：库存商品	23 520
借：银行存款	16 800
贷：主营业务收入	16 800

(2)20×8年度，甲公司进行内部研究开发活动共发生支出800万元，其中，费用化支出300万元，资本化支出500万元，均以银行存款支付。研发活动所形成的无形资产至20×8年12月31日尚未达到预定可使用状态。

税法规定，对于按照企业会计准则规定费用化的研发支出，计算当期应纳税所得额时加计75%税前扣除；对于资本化的研发支出，其计税基础为资本化金额的175%。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下会计处理：

借：研发支出——费用化支出	300
——资本化支出	500
贷：银行存款	800
借：递延所得税资产	93.75
贷：所得税费用	93.75

(3)20×8年1月1日，甲公司持有联营企业(乙公司)30%股权，账面价值为3200万元，其中投资成本2600万元，损益调整600万元。20×8年9月30日，甲公司与市场独立第三方签订不可撤销协议，以4000万元的价格出售乙公司30%股权。至20×8年12月31日，上述股权出售尚未完成，甲公司预计将于20×9年6月底前完成上述股权的出售。

20×8年底，乙公司实现净利润1600万元，其他综合收益200万元，其中，1月1日至9月30日期间实现净利润1000万元，其他综合收益增加200万元。

税法规定，上述资产按取得时的成本作为计税基础。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下会计处理：

借：长期股权投资	540
贷：投资收益	480
其他综合收益	60

(4)20×8年度，甲公司因销售B产品共收取合同价款1000万元。在销售B产品时，甲公司向客户承诺，在销售B产品2年内，由于客户使用不当等原因造成B产品故障，甲公司免费提供维修服务。甲公司2年期维修服务可以单独作价出售，与本年度所售B产品相应的2年期维修服务售价为100万元，预计维修服务成本为80万元。甲公司不附加产品免费维修服务情况下出售B产品的售价为920万元。上述已售B产品的成本为700万元。至20×8年12月31日，尚未有客户向甲公司提出免费维修服务的要求。

假定税法对上述交易或事项的处理与企业会计准则的规定相同。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下的会计处理：

借：银行存款	1 000
贷：主营业务收入	1 000
借：主营业务成本	700
贷：库存商品	700
借：销售费用	80
贷：预计负债	80

其他有关资料：第一，甲公司适用的企业所得税税率为25%，未来年度能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异；第二，20×8年初，甲公司不存在递延所得税资产或负债的账面余额；第三，甲公司原取得对乙公司30%股权时，乙公司可辨认净资产公允价值与其账面价值相同；第四，不考虑企业所得税外的其他税费及其他因素。

要求：

根据上述资料，判断甲公司对上述交易或事

项的会计处理是否正确,说明理由,如果会计处理不正确,编制更正甲公司20×8年度财务报表的会计分录。

【答案】

资料(1),处理不正确。理由:甲公司按照规定的限制价格出售,政府对差价给予补助,最终受益的是消费者,甲公司并没有直接从政府取得无偿的补助,因此收到的补助款不属于政府补助,应作为收入予以确认。

更正分录为:

借:递延收益 13 600
 贷:合同负债 13 600
 借:营业外收入 11 200
 贷:递延收益 11 200
 借:合同负债 11 200
 贷:主营业务收入 11 200
 借:递延所得税资产
 [(13 600-11 200)×25%]600

贷:所得税费用 600

资料(2),处理不正确。理由:按企业会计准则的规定,企业内部研发活动所发生的费用化支出,应于期末转入管理费用;内部研发活动所发生的资本化支出的初始确认金额与其计税基础的差额,虽然形成了可抵扣暂时性差异,但是由于该事项不属于企业合并,且相关资产化支出在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,所以不应对该可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产。

更正分录为:

借:管理费用 300
 贷:研发支出——费用化支出 300
 借:所得税费用 93.75
 贷:递延所得税资产 93.75

资料(3),处理不正确。理由:该项长期股权投资在当前状况下可立即出售,已签订了不可撤销协议,且预计将在一年内完成出售交易,符合了持有待售类别的划分条件,故企业应将其划分为持有待售类别;

对联营/合营企业的权益性投资被分类为持有待售资产的,应停止采用权益法核算;由于该股权投资拟近期出售,因此其按权益法核算时所形成的账面价值和计税基础不一致形成的暂时性差异,需要确认相应的递延所得税影响。

更正分录为:

借:投资收益
 [(1 600-1 000)×30%] 180
 贷:长期股权投资 180
 借:持有待售资产 3 560
 贷:长期股权投资——投资成本 2 600
 ——损益调整 900
 ——其他综合收益 60
 借:所得税费用 (900×25%)225
 其他综合收益 (60×25%)15
 贷:递延所得税负债 240

资料(4),处理不正确。理由:甲公司提供的2年期维修服务构成单项履约义务,应当按照销售商品与提供服务的单独售价相对比例,对交易价格进行分摊,在履行各项履约义务时分别确认收入。

B产品的单独售价=920(万元),维修服务的单独售价=100(万元),合同价款总额=1 000(万元);

销售B产品应分摊的交易价格=920/(920+100)×1 000=901.96(万元);

提供维修服务应分摊的交易价格=100/(920+100)×1 000=98.04(万元);

甲公司20×8年应确认销售相关的收入901.96万元。

更正分录为:

借:主营业务收入 98.04
 贷:合同负债 98.04
 借:预计负债 80
 贷:销售费用 80

【听峰絮语】会计差错的更正分录,通常是指使错误分录变成正确分录的分录,即,错误分录+更正分录=正确分录。另外,所得税问题与会计差错的结合,会在无形中增加试题

的难度，平时要注意强化训练。

【例题2·计算分析题】 (2016年)甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)2×15年更换年审会计师事务所，新任注册会计师在对其2×15年度财务报表进行审计时，对以下事项的会计处理存在质疑：

(1)自2×14年开始，甲公司每年年末均按照职工工资总额的10%计提资金，计提该资金的目的在于解决后续拟实施员工持股计划的资金来源，但有关计提金额并不对应于每一个在职员工。甲公司计划于2×18年实施员工持股计划，以2×14年至2×17年四年间计提的资金在二级市场购买本公司股票，授予员工持股计划范围内的管理人员，员工持股计划范围内的员工与原计提时在职员工的范围很可能不同。如员工持股计划未能实施，员工无权取得该部分计入职工薪酬的提取金额。该计划下，甲公司2×14年计提了3 000万元。2×15年年末，甲公司就当年度应予以计提的金额进行了以下会计处理：

借：管理费用 3 600
贷：应付职工薪酬 3 600

(2)为调整产品结构，去除冗余产能，2×15年甲公司推出了一项鼓励员工提前离职的计划。该计划范围内涉及的员工共有1 000人，平均距离退休年龄还有5年。甲公司董事会于10月20日通过决议，该计划范围内的员工如果申请提前离职，甲公司将给每人一次性地支付补偿款30万元。根据计划公布后与员工达成的协议，其中的800人会申请离职。截至2×15年12月31日，该计划仍在进行当中。甲公司进行了以下会计处理：

借：长期待摊费用 24 000
贷：预计负债 24 000
借：营业外支出 4 800
贷：长期待摊费用 4 800

(3)2×15年甲公司销售快速增长，对当年度业绩起到了决定性作用。根据甲公司当年制订并开始实施的利润分享计划，销售部门员

工可以分享当年度净利润的3%作为奖励。2×16年2月10日，根据确定的2×15年年度利润，董事会按照利润分享计划，决议发放给销售部门员工奖励620万元。甲公司于当日进行了以下会计处理：

借：利润分配——未分配利润 620
贷：应付职工薪酬 620

其他有关资料：

甲公司按照净利润的10%提取法定盈余公积，不计提任意盈余公积。不考虑所得税等相关税费因素的影响。甲公司2×15年年度报告于2×16年3月20日对外报出。

要求：

判断甲公司对事项(1)至事项(3)的会计处理是否正确并说明理由；对于不正确的会计处理，编制更正的会计分录(无须通过“以前年度损益调整”科目，不考虑当期盈余公积的计提)。

【答案】

事项(1)：甲公司该项会计处理不正确。

理由：该部分金额不是针对特定员工而需要对象化支付的费用，即不是当期为了获取员工服务实际发生的费用，《企业会计准则》规定不能予以计提。涉及员工持股计划拟授予员工的股份，应当根据其授予条件等分析是获取的哪些期间的职工服务，并将与股份支付相关的费用计入相应期间。

更正分录：

借：应付职工薪酬 6 600
贷：盈余公积 300
未分配利润 2 700
管理费用 3 600

事项(2)：甲公司该项交易的会计处理不正确。

理由：该项计划原则上属于《企业会计准则》规定的辞退福利，有关一次性支付的辞退补偿金额应于计划确定时作为应付职工薪酬，估计应支付的相关金额应全部计入当期损益，而不能在不同年度间分期摊销。

更正分录：

借：管理费用 24 000
 贷：营业外支出 4 800
 长期待摊费用 19 200
 借：预计负债 24 000
 贷：应付职工薪酬——辞退福利 24 000

事项(3)：甲公司该项会计处理不正确。
 理由：利润分享计划下员工应分享的部分应作为职工薪酬并计入有关成本费用，因涉及的是销售部门，甲公司应计入2×15年销售费用。

借：销售费用 620

贷：利润分配——未分配利润 620

【听峰絮语】 职工薪酬，必须与具体的职工相对应，否则不能称其为职工薪酬；辞退福利，不论辞退哪个部门的职工，均计入管理费用；利润分享计划之下，虽然分配的是利润，却不是以投资为前提，而是以职工提供服务为前提，因此，属于职工薪酬。

考点精析

前期差错更正的情形及会计处理如表2-2所示。

表 2-2 前期差错更正的情形及会计处理

项目	内容
会计差错的情形	(1) 计算以及账户分类错误； (2) 采用法律、行政法规或者国家统一的会计制度等不允许的会计政策； (3) 对事实的疏忽或曲解，以及舞弊。 【知识点拨】 固定资产的盘盈作为前期差错处理
前期差错的会计处理	(1) 不重要的前期差错——不需要追溯重述，直接调整当期相关项目即可； (2) 重要的前期差错——采用追溯重述法调整； ①在采用追溯重述法调整时涉及的前期损益类科目需要替换为“以前年度损益调整”科目； ②“以前年度损益调整”科目只是过渡性科目，最终需将其余额转入留存收益； ③确定前期差错累积影响数不切实可行的，可从可追溯重述的最早期间的期初开始调整； ④资产负债表日后期间发生的会计差错应当按照《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定进行处理
会计差错更正常见题型	(1) 本年发现本年的会计差错——更正方法：涉及损益的，直接调整相关科目； (2) 资产负债表日后事项期间发现报告年度或报告年度以前的会计差错——更正方法：涉及损益的，通过“以前年度损益调整”科目核算； (3) 将不属于资产负债表日后调整事项的业务作为资产负债表日后调整事项进行会计处理，并调整报告年度的报告，且将“以前年度损益调整”科目金额结转至留存收益的——更正方法：将错误的调整分录冲回；涉及损益的，不需要通过“以前年度损益调整”科目核算，直接调整留存收益； 如果错误处理中未将“以前年度损益调整”科目金额结转至留存收益——更正方法：将错误的调整分录冲回。涉及损益的，仍然需要通过“以前年度损益调整”科目核算； (4) 原本不应作为会计政策变更，而题目中将其作为会计政策变更并进行追溯调整——更正方法：将错误的追溯调整分录冲回；涉及损益的，无需通过“以前年度损益调整”科目核算，直接调整留存收益

【知识点拨】 ①前期差错和资产负债表日后调整事项的性质不同，资产负债表日后调整事项在资产负债表日就已经存在，在日后期间有了进一步的依据，如诉讼案件的终结，或是其他影响损益的事项，如

销售退回等。前期差错是说前期的相关账务处理错误，与日后调整事项形成的原因有本质的区别。如企业漏提了一项固定资产的折旧、盘盈固定资产等，均视同前期差错。但两者在账务处理上有相似的地方，

涉及损益的调整均通过“以前年度损益调整”科目来过渡。

②前期差错更正中，涉及的前期损益通常通过“以前年度损益调整”科目进行处理，但如果题目条件中明确指出不需要通过“以前年度损益调整”科目处理的，则可以不用通过该科目过渡，考试时注意看清题目要求。

📖 阶段性测试

- 【单选题】下列各项中，属于会计政策变更的是()。
 - 将一项固定资产的净残值由20万元变更为5万元
 - 将产品保修费用的计提比例由销售收入的2%变更为1.5%
 - 将发出存货的计价方法由月末一次加权平均法变更为个别计价法
 - 将一台生产设备的折旧方法由年限平均法变更为双倍余额递减法
- 【单选题】甲公司董事会决定的下列事项中，属于会计政策变更的是()。
 - 将自行开发无形资产的摊销年限由8年调整为6年
 - 将不具有重大影响的原按照成本法核算的股权投资改按金融资产核算
 - 将上年年末根据当时情况确认的与未决诉讼相关的预计负债100万元，按照本年最新客观条件调整为120万元
 - 将符合持有待售条件的固定资产由非流动资产重分类为流动资产列报
- 【单选题】甲公司2×19年3月在上年度财务会计报告批准报出后，发现2×17年9月购入并开始使用的一台管理用固定资产一直未计提折旧。该固定资产2×17年应计提折旧40万元，2×18年应计提折旧160万元。甲公司对此重要差错采用追溯重述法进行会计处理。假定甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积，不考虑其他因素。甲公司2×19年度所有者权益变动表“本年

金额”栏中的未分配利润年初余额应调减的金额为()。

- 154万元
 - 160万元
 - 144万元
 - 200万元
- 【多选题】下列各项中，可能调整年度所有者权益变动表中“本年年初余额”的交易或事项有()。
 - 前期差错更正
 - 同一控制下企业合并
 - 会计政策变更
 - 固定资产折旧年限发生变更
 - 【综合题】甲公司系上市公司，该公司将2012年12月建造完工的办公楼对外出租，确认为投资性房地产并采用成本模式计量，该办公楼的原价为3000万元，会计上采用直线法按照25年计提折旧，预计净残值为0。至2015年1月1日，已计提折旧240万元。2015年1月1日，甲公司决定采用公允价值对出租的办公楼进行后续计量。根据历史资料，该办公楼2013年年末和2014年年末的公允价值分别为2800万元和2500万元，2013年12月31日之前该投资性房地产的公允价值无法合理确定。该公司按净利润的10%提取盈余公积，所得税税率为25%，采用资产负债表债务法核算所得税。按照税法规定，该办公楼作为固定资产处理，净残值为0，采用直线法按照25年计提折旧。

要求：

计算甲公司上述会计政策变更的累积影响数；编制相关的会计分录，并作出对所有者权益变动表项目的调整。

📖 阶段性测试答案精析

- 【解析】选项A、B、D均属于会计估计变更；选项C，存货计价方法的变更属于会计政策变更。
- 【解析】选项A、C，属于会计估计变

更；选项 D，既不属于会计估计变更也不属于会计政策变更。

3. C 【解析】2×19 年度所有者权益变动表“本年金额”栏中的未分配利润年初余额应调减的金额 = $160 \times (1 - 10\%) = 144$ (万元)。

4. ABC 【解析】选项 D，属于会计估计变

更，不影响年度所有者权益变动表中“本年年初余额”。

5. 【答案】

(1) 计算会计政策变更的累积影响数(见表 2-3)。

表 2-3 会计政策变更累积影响数计算表

单位：万元

年度	政策变更前	政策变更后	所得税前差异	所得税影响	税后差异
	折旧	公允价值变动损益			
2013 年	-120	-200	-80	20	-60
2014 年	-120	-300	-180	45	-135
合计	-240	-500	-260	65	-195

本题中会计政策变更累积影响数应为 -60 万元，具体分析过程参照(3)。

(2) 甲公司 2015 年 1 月 1 日会计政策变更的会计分录：

借：投资性房地产——成本 3 000
 投资性房地产累计折旧 240
 利润分配——未分配利润 175.5

盈余公积 19.5
 递延所得税资产 65
 贷：投资性房地产 3 000
 投资性房地产——公允价值变动

(3) 所有者权益变动表(简表)见表 2-4。

表 2-4 所有者权益变动表(简表)

编制单位：甲公司

2015 年度

单位：万元

项目	本年金额				上年金额			
	...	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	...	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额								
加：会计政策变更		-13.5	-121.5	-135		-6	-54	-60
前期差错更正								
.....								

【知识点拨】①会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。

②会计政策变更属于会计上的政策调整，通常与税法无关，在追溯调整法下，通常不涉及应交所得税的调整，但是，可能会有递延所得税的处理。