

2000

CPA

年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

会计

THE OFFICIAL
GUIDANCE BOOKS FOR
2000 UNIFORM
CPA EXAMINATION

◆ 财政部注册会计师
考试委员会办公室 / 编

THE OFFICIAL
GUIDANCE BOOKS FOR
2000 UNIFORM
CPA EXAMINATION

ACCOUNTING

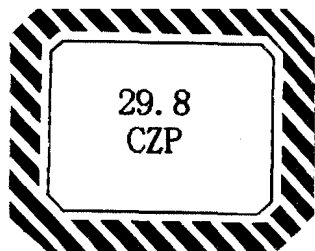
中国财政经济出版社

2000

2000 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

会 计

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

会计/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, 2000.3

2000 年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材

ISBN 7-5005-4566-5

I. 会… 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 (2000) 第 04406 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 88119132 88119130 (传真)

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 16.875 印张 418 000 字

2000 年 3 月第 1 版 2000 年 4 月北京第 5 次印刷

印数: 330 001—358 000 定价: 25.00 元

ISBN 7-5005-4566-5/F·4114

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

国际资本一体化带来了会计市场的一体化，这不仅为中国注册会计师提供了更为广阔的执业领域，也对中国注册会计师提出了更高的执业要求。国务院领导十分重视注册会计师工作，多次作出重要指示，提出建立和完善社会主义市场经济客观上需要大力发展注册会计师事业。为了满足市场经济发展，特别是会计市场健全完善对高水平注册会计师的需求，通过考试选拔和培养一批德才兼备的注册会计师后备力量是十分必要的。

自 1991 年实行注册会计师全国统一考试制度以来，我国已成功地举办了 8 次考试。截止 1999 年底，已有 4 万 6 千余名考生通过了全部科目的考试，为注册会计师队伍补充和储备了大量的合格人才。为了配合 2000 年度注册会计师全国统一考试工作，更好地为广大考生服务，财政部注册会计师考试委员会办公室组织有关专家和专业人员，按照 2000 年度注册会计师全国统一考试的《考试大纲》确定的考试范围，编写了《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《经济法》和《税法》等五科考试的指定辅导教材和与之配套的《经济法规汇编》、《1999 年度注册会计师全国统一考试试题及答案汇编》两本参考书。

五科考试指定辅导教材是在 1999 年度考试指定辅导教材的基础上，根据新颁布的有关法规和目前的改革内容修订编写的。其中：《会计》在 1999 年度《会计》的基础上根据新颁布的《会计法》涉及“会计核算”的内容进行了修订，将“合并会计报表（一）”和“合并会计报表（二）”两章合并为“合并会计报表”

一章，将“企业兼并”和“破产清算”等内容并入到其他相关章节中，根据新颁布的会计准则增加了“非货币性交易”的内容；《审计》较1999年度《审计》教材在结构形式上有较大调整，将原教材按会计报表项目列举审计程序和方法的结构形式改为按企业的业务循环列举审计程序和方法的结构形式，同时根据审计理论研究的最新发展和我国已颁布的独立审计准则修订了审计理论架构，并根据新颁布的《会计法》对内部控制的内容进行了修订；《经济法》主要是根据新颁布的《合同法》有关内容进行了修订，对新颁布的《会计法》中除“会计核算”及“内部控制”以外的相关内容进行了阐述；《财务成本管理》和《税法》较1999年度的教材变化不大。经过修订，整套教材更充分体现了对注册会计师的基本要求。

《经济法规汇编》在1999年度《经济法规汇编》的基础上收录了最新相关法律、法规及制度，以便考生复习查阅，加深对相关专业知识的全面理解。本书同时可供社会有关人员参阅。

《1999年度注册会计师全国统一考试试题及答案汇编》汇集了1999年度注册会计师全国统一考试的试题答案及说明，收录了1997年度和1998年度考试试题及答案，同时收录了财政部注册会计师考试委员会办公室组织撰写的《1999年度注册会计师全国统一考试试题及成绩分析报告》，以满足应试者和其他有关人员学习、研究的需要。

我们衷心祝愿有更多的朋友在考试中取得合格成绩，尽快成为注册会计师行业的骨干力量。

由于编写时间紧迫，教材及参考用书中难免有疏漏、错误之处，恳请读者指正。

财政部注册会计师考试委员会办公室

2000年2月24日

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计概述	(1)
第二节 △会计核算的基本前提	(3)
第三节 △会计核算的一般原则	(6)
第四节 △会计要素	(12)
第五节 企业会计法规	(17)
第二章 货币资金及应收项目	(24)
第一节 货币资金	(24)
第二节 △应收票据	(40)
第三节 △应收账款	(45)
第四节 其他应收项目	(57)
第三章 存货	(58)
第一节 存货取得及发出的计价	(59)
第二节 存货的期末计价	(76)
第四章 投资	(83)
第一节 短期投资	(83)
第二节 长期股权投资	(86)
第三节 长期债权投资	(112)
第四节 投资的期末计价	(118)

第五章 固定资产	(126)
第一节 固定资产取得	(127)
第二节 固定资产折旧	(138)
第三节 固定资产修理与改良	(146)
第四节 固定资产处置与期末计价	(148)
第六章 无形资产及其他资产	(155)
第一节 无形资产	(155)
第二节 其他资产	(162)
第七章 流动负债	(164)
第一节 应付账款及应付票据	(164)
第二节 应交税金	(167)
第三节 其他流动负债	(184)
第八章 长期负债	(191)
第一节 长期债券	(191)
第二节 其他长期负债	(196)
第九章 所有者权益	(202)
第一节 实收资本	(202)
第二节 资本公积	(217)
第三节 留存收益	(225)
第十章 收入、费用和利润	(233)
第一节 收入	(233)
第二节 费用	(256)
第三节 利润	(259)

第十一章 财务报告	(265)
第一节 资产负债表	(265)
第二节 利润表	(281)
第三节 现金流量表	(285)
第四节 会计报表附注	(309)
第十二章 外币业务	(318)
第一节 外币业务会计处理	(318)
第二节 外币会计报表折算	(323)
第十三章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(338)
第一节 会计政策变更	(338)
第二节 会计估计变更	(350)
第三节 会计差错更正	(354)
第十四章 所得税会计	(360)
第一节 所得税会计概述	(360)
第二节 所得税会计的处理方法	(364)
第十五章 或有事项和资产负债表日后事项	(388)
第一节 或有事项	(388)
第二节 资产负债表日后事项	(395)
第十六章 债务重组	(410)
第一节 债务重组概述	(410)
第二节 债务重组的会计处理	(412)
第三节 以非现金资产抵偿债务的会计处理	(425)

第十七章 非货币性交易	(429)
第一节 非货币性交易概述	(429)
第二节 同类非货币性资产交换	(433)
第三节 不同类非货币性资产交换	(439)
第十八章 商品期货业务	(443)
第一节 商品期货业务概述	(443)
第二节 商品期货业务的会计处理	(444)
第十九章 合并会计报表	(452)
第一节 合并会计报表概述	(452)
第二节 合并资产负债表	(462)
第三节 合并利润表和合并利润分配表	(481)
第四节 合并现金流量表	(496)
第五节 内部应收账款和坏账准备的处理	(500)
第六节 内部销售收入及存货中未实现内部销售利 润的处理	(507)
第七节 内部固定资产交易的处理	(511)
第八节 内部盈余公积的处理	(525)

第一章 总 论

第一节 会 计 概 述

会计是以货币为主要计量单位，反映和监督一个单位经济活动的经济管理工作。在企业，主要是反映财务状况、经营成果和现金流量，并对企业经营活动和财务收支进行监督。会计工作对于加强经济管理和财务管理，提高经济效益，维护社会主义市场经济秩序，有着不可或缺的作用。

在社会主义市场经济条件下，会计工作已经成为包括政府部门、投资者、债权人以及其他各个方面了解和掌握企业财务状况、经营成果和现金流量的重要的信息来源，成为指导社会资源合理流动、保障社会主义市场经济秩序、加强经济管理和财务管理、提高经济效益的重要保证。

（一）会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求

会计信息是经济决策的依据，也是国家宏观经济管理部门制定财政经济政策、开展宏观调控的依据。

国家对社会经济的管理监督和宏观调控是社会主义市场经济体系的重要环节，会计信息应当保证国家执行管理监督和宏观调控的需要。第一，市场经济是法制经济，为此，政府部门的重要职能之一，就是通过制定法律、法规来规范企业的经济行为，并对企业法律、法规的执行情况实施监督。会计信息应当满足对企业经济活动的合法性、合规性进行监督的需要。第二，市场经济

离不开宏观调控,通过政府部门的宏观调控,制定并实施包括财政政策、税收政策、货币政策、产业政策、福利政策等在内的各项经济政策,才能有效地避免市场经济所固有的盲目和无序,从而保证国民经济持续、协调、稳定地发展。会计信息应当为国家制定和实施财政经济政策服务。第三,税收是财政收入的主要来源,国家在制定税法、进行税收征管时,一般都要以会计记录和会计信息为依据,在会计信息的基础上进行必要调整,会计信息是国家税收管理的重要依据。

(二) 会计信息应当满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要

企业处于一定的社会经济环境中,与其他各个方面有着密切的联系,会计要为企业外部各有关方面了解其财务状况、经营成果和现金流量提供信息,具体来说,包括企业所控制资源的规模和结构、资产的流动性、偿债能力、盈利水平、现金流量等等。会计信息应当满足的需求主要包括以下几个方面。第一,会计信息应当满足投资者进行投资决策的需要,为此会计信息应当有助于投资者评价一个企业的投资风险和报酬,从而决定是否进行投资,是否继续持有投资,是否卖出投资。第二,会计信息应当满足债权人进行信贷决策的需要,为此会计信息应当有助于包括银行在内的债权人评价企业的信贷风险,分析企业能否到期还本付息。第三,会计信息应当有助于企业的供货单位和客户进行商业决策,评价经营风险,比如是否建立商业联系,是否给予商业信用等等。

(三) 会计信息应当满足企业加强内部经营管理的需要

企业经营管理水平高低直接影响着企业的经济效益、经营风险、竞争能力和发展前景。在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业内部经营管理对会计信息的需要,现代会计已经发展了以满足内部经营管理需要为主的管理会计。但这并不意味着企业内部经营管理不需要财务会计信息。实际上,财务报告

有关企业财务状况、经营成果和现金流量信息，既是管理会计工作的基础和出发点，同时也是内部经营管理的直接信息来源。第一，会计信息应当有助于包括融资战略、技术创新、市场营销等在内的企业发展战略的研究和制定。第二，会计信息有助于加强财务、成本、资金、人才、质量等各方面的管理工作，为各项职能管理提供必要信息，做好参谋，当好助手。第三，会计信息应当有助于防范和化解信用风险，发挥会计信息的预警作用。

第二节 会计核算的基本前提

会计核算的基本前提是对会计核算所处的时间、空间环境所作的合理设定。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的搜集都要以这一系列的前提为依据。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量等。

一、会计主体

会计主体是指会计信息所反映的特定单位，也称为会计实体、会计个体。会计工作的目的是反映一个单位的财务状况、经营成果和现金流量，为包括投资者在内的各个方面作出经济决策和投资决策服务。会计所要反映的总是特定的对象，只有明确规定会计核算的对象，将会计所要反映的对象与其他经济实体区别开来，才能保证会计核算工作的正常开展，实现会计的目标。

会计主体作为会计工作的基本前提之一，为日常的会计处理提供了依据。第一，明确会计主体，才能划定会计所要处理的经济业务事项的范围。只有那些影响会计主体经济利益的经济业务事项才能加以确认和计量，会计工作中通常所讲的资产、负债的增减，收入的取得，费用的发生，都是针对特定会计主体而言

的。第二，明确会计主体，才能把握会计处理的立场，企业作为一个会计主体，企业对外销售商品时，一方面形成一笔收入，同时增加一笔资产或者减少一笔负债，而不是相反；同时，企业采购材料，导致现金减少、存货增加，或者债务增加、存货增加，而不是相反。第三，明确会计主体，将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。无论是会计主体的经济活动，还是会计主体所有者的经济活动，都最终影响所有者的经济利益，但是，为了真实反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量，必须将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区别开来。

会计主体不同于法律主体。一般来说，法律主体往往是一个会计主体，比如，一个企业作为一个法律主体，应当建立会计核算体系，独立地反映其财务状况、经营成果和现金流量；但是，会计主体不一定是法律主体，比如在企业集团的情况下，一个母公司拥有若干个子公司，企业集团在母公司的统一领导下开展经营活动，为了全面反映这个企业集团的财务状况和经营成果，就有必要将这个企业集团作为一个会计实体，通过编制合并会计报表，反映企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量。

有时，为了内部管理的需要，也对企业内部的部门单独加以核算，并编制出内部会计报表，企业内部划出的核算单位也可以视为一个会计实体。

二、持续经营

持续经营指的是，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。

企业是否持续经营对会计政策的选择，影响很大。只有设定企业是持续经营的，才能进行正常的会计处理。例如，采用历史成本计价，是设定企业在正常的情况下运用它所拥有的各种经济资

源和依照原来的偿还条件偿付其所负担的各种债务,否则,就不能继续采用历史成本计价;再如,只有设定企业是持续经营的,才能在历史成本的基础上进一步采用计提折旧的方法,否则,就不能继续采用折旧的方法,而只能采用可变现净值法进行计价。

由于持续经营是根据企业发展的一般情况所作的设定,企业在生产经营过程中缩减经营规模乃至停业的可能性总是存在的。为此,往往要求定期对企业持续经营这一前提作出分析和判断。一旦判定企业不符合持续经营前提,就应当改变会计核算的方法。

三、会计分期

会计分期的前提是指,将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。又称会计期间。

会计分期的目的是,将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编报财务报告,从而及时地向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量信息。

根据持续经营前提,一个企业将要按当前的规模和状况继续经营下去。要最终确定企业的经营成果,只能等到一个企业在若干年后歇业的时候核算一次盈亏。但是,生产经营活动和财务经营决策要求及时得到有关信息,不能等到歇业时一次性地核算盈亏。为此,就要将持续不断的经营活动划分成一个相等的期间,分期核算和反映。会计分期对会计原则和会计政策的选择有着重要影响。由于会计分期,产生了当期与其他期间的差别,从而出现权责发生制和收付实现制的区别,进而出现了应收、应付、递延、预提、待摊这样的会计方法。

最常见的会计期间是一年,以一年确定的会计期间称为会计年度,按年度编制的财务会计报表也称为年报。在我国,会计年度自公历每年的1月1日至12月31日止。为满足人们对会计信息的需要,也要求企业按短于一年的期间编制财务报告,如,要

求股份有限公司每半年提供中期报告。

四、货币计价

货币计价是指采用货币作为计量单位，记录和反映企业的生产经营活动。会计是对企业财务状况和经营成果全面系统的反映，为此，需要货币这样一个统一的量度。在市场经济条件下，货币充当了一般等价物，企业的经济活动都最终体现为货币量，所以也有可能采用货币这个统一尺度进行会计核算。当然，统一采用货币尺度，也有不利之处，许多影响企业财务状况和经营成果的一些因素，并不是都能用货币来计量的，比如，企业经营战略，在消费者当中的信誉度，企业的地理位置，企业的技术开发能力，等等。为了弥补货币量度的局限性，要求企业采用一些非货币指标作为会计报表的补充。

在我国，要求采用人民币作为记账本位币，是对货币计量这一会计前提的具体化。考虑到一些企业的经营活动更多地涉及外币，同时也规定，业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选定其中一种货币作为记账本位币。当然，对外提供给境内的财务会计报告使用者的应当折算为人民币。

第三节 会计核算的一般原则

会计核算一般原则是进行会计核算的指导思想和衡量会计工作成败的标准。具体包括三个方面，即，衡量会计信息质量的一般原则、确认和计量的一般原则以及作为对以上原则加以修正的一般原则。

一、衡量会计信息质量的一般原则

会计工作的基本任务就是为包括所有者在内的各方面提供经济决策所需要的信息，会计信息质量高低是评价会计工作成败的标准。评价会计信息质量的标准主要有客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性等。

1. 客观性

客观性原则要求会计核算以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭证为依据，如实反映财务状况和经营成果，做到内容真实，数字准确；资料可靠。

客观性是对会计工作的基本要求。会计工作所提供的信息是国家宏观经济管理的重要的信息来源，是包括投资者在内的各个方面作出经济决策的重要依据，如果会计信息不能真实反映企业的实际情况，会计工作就失去了存在的意义，甚至会误导会计信息使用者，导致经济决策的失误。

根据客观性原则，会计核算应当真实反映企业的财务状况、经营成果，保证会计信息的真实性；会计工作应当正确运用会计原则和方法，准确反映企业的实际情况；会计信息应当能够经受验证，以核实其是否真实。

2. 相关性

相关性原则要求会计信息能够满足各方面的需要，包括符合国家宏观经济管理的需要，满足有关各方面了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要。相关性原则所说的相关，是指与决策相关，有助于决策，如果会计信息提供以后，对经济决策并没有什么作用，就不具有相关性。所以评价会计信息质量的标准除了看是否真实客观，还要看所提供的信息是否能够满足有关方面的信息需要。

根据相关性原则，会计工作在收集、加工、处理和提供会计

信息过程中，应当考虑各方面的信息需求，要能够满足各方面具有共性的信息需求。对于特定用途的信息，不一定都通过财务报告来提供，而可以采取其他形式加以提供。

3. 可比性

可比性原则是指企业之间的会计信息口径一致，相互可比。企业可能处于不同行业、不同地区，经济业务发生于不同时间，为了保证会计信息能够满足经济决策的需要，便于比较不同企业的财务状况和经营成果，只要是同样的经济业务，就应当采用同样的会计方法和程序。根据可比性原则，国家统一的会计制度应当尽量减少企业选择会计政策的余地。其次，要求企业严格按照国家统一的会计制度的规定选择会计政策。

4. 一贯性

一贯性原则要求企业采用的会计政策在前后各期保持一致，不得随意改变。只有遵循一贯性，保持前后各期会计政策的一致性，才能对前后期间的会计信息进行比较、分析和利用。

根据一贯性原则，企业不得随意改变会计政策。一贯性原则并不意味着所选择的会计政策不能作任何变更。一般来说，在两种情况下，可以变更会计政策，一是有关法规发生变化，要求企业改变会计政策，二是改变会计政策后能够更恰当地反映企业的财务状况和经营成果。企业如果按照以上原则改变会计政策，必须按国家统一的会计制度对会计政策变更进行恰当地会计处理。

5. 及时性

及时性原则是指会计信息应当及时处理，及时提供。会计信息具有时效性，只有能够满足经济决策的及时需要，信息才有价值，所以为了实现会计目的，就必须遵循会计信息的及时性原则。

根据及时性原则，要求及时收集会计数据，在经济业务发生后，应及时取得有关凭据；对会计数据及时进行处理，及时编制财务报告；将会计信息及时传递，按规定的时限提供给有关方