

普通高等学校精品课程教材

Putong Gaodeng Xuexiao Jingpin Kecheng Jiaocai

中级会计实务 教学参考书

主 编 严鹏飞 张际萍

副主编 王晓秋 王晓敏



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

普通高等学校精品课程教材

中级会计实务教学参考书

主 编 严鹏飞 张际萍

副主编 王晓秋 王晓敏



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

中级会计实务教学参考书/严鹏飞,张际萍主编. —上海:
立信会计出版社,2011.8
普通高等学校精品课程教材
ISBN 978-7-5429-2934-1

I. ① 中… II. ① 严… ② 张… III. ① 会计学—高等
学校—教学参考资料 IV. ① F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 156387 号

策划编辑 陆慎懿
责任编辑 张巧玲
封面设计 周崇文

中级会计实务教学参考书

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	电 话	(021)64411071
网上书店	www.shlx.net		
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司
开 本	787 毫米×960 毫米 1/16
印 张	10.75
字 数	182 千字
版 次	2011 年 8 月第 1 版
印 次	2011 年 8 月第 1 次
印 数	1—3 500
书 号	ISBN 978-7-5429-2934-1/F
定 价	21.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

前言

《中级会计实务》课程的教学方法有别于许多非会计课程的教学方法,这是因为关于会计账务处理的教学内容宜采用“原理+准则”的教学模式。“原理+准则”的教学模式是指:无论是初级会计、中级会计还是高级会计,不论其涉及的企业的经济业务事项如何复杂,其账务处理总是从《会计基础》课程学习的基本原理出发,并结合相关具体会计准则的“某些特别规定”进行教学的模式。“原理+准则”中的“准则”,特指相关具体会计准则;所谓“某些特别规定”,是指有关经济业务事项的账务处理,根据基本原理,有时会由于不同的观点,存在多种不同的账务处理方法,在这种情况下,应按相关具体会计准则的规范进行账务处理。举一个简例说明如下。

【简例】 2009年8月10日,深广公司赊销一批材料给红星公司,不含税价格为100 000元,增值税税率为17%,合计赊销金额为117 000元。当年12月10日,因红星公司财务发生困难,无法按合同规定偿还债务,经双方协议,深广公司同意减免红星公司20 000元债务,余款红星公司用银行存款立即偿清(深广公司未对该债权计提坏账准备)。红星公司于当日通过银行转账支付了该笔剩余款项,深广公司随即收到了通过银行转账偿还的款项。分别作红星公司和深广公司的相关账务处理。

(1) 红星公司的相关账务处理。

按照“原理+准则”的教学模式,作如下的分析和账务处理:

① 只要学习了会计要素、会计科目、借贷记账法与会计分录等“入门知识”,就能作出如下分析和相关账务处理:红星公司所作的会计分录中,应借记“应付账款”科目117 000元,贷记“银行存款”科目97 000元,这是显而易见、“理所当然”的原理,而且,不管具体会计准则如何变化,总是“雷打不动”的;② 至于差额(深广公司让步的)20 000元的账务处理,则有两种不同的观点:一是将红星公司获得的该项利得20 000元直接计入所有者权益(贷记“资本公积”科目);二是将红星公司获得的该项利得20 000元直接计入当期利润(贷记“营业外收入”科

目)。这两种观点都有各自的道理。究竟应该怎样处理,就要看相关具体会计准则是怎样规定的。实际上,前一种意见符合相关“旧具体会计准则”的规定;后一种意见符合相关“新具体会计准则”的规定(具体会计分录略)。

(2) 运用以上的分析方法,也就不难进行深广公司的相关账务处理了(略)。

2004年以来,我院历届大学一年级的新生,在“大一”的第一学期学习了《会计基础》课程的入门知识后,一般都能基本正确地作出以上的分析和账务处理。

以上简例,超出了《会计基础》和《初级会计实务》课程的要求,属于《中级会计实务》课程的教学内容。可见,“原理+准则”的教学模式呈现了“跨越式”的教学效果。

目前我国会计课程的教材基本上都是先引用《企业会计准则——应用指南》附录“会计科目和主要账务处理”的相关内容,“逐一不漏”地一一介绍有关各类经济业务事项编制会计分录的所有“条条款款”,然后举例说明。如果教师平铺直叙地按照“准则+举例”的传统教学模式授课,因其着重于介绍准则规定的所有“条条款款”——这是一种学生以记忆为中心、“依葫芦画瓢”、死记硬背的教学方法——因此学生学习时难度大,教学效果差,有悖于“以学生为主体,充分发挥教师主导作用的原则”和“传授知识与培养能力相结合的原则”;不利于使学生夯实基础、增强学生的“造血功能”;不利于提高学生的自学能力和灵活运用所学知识思考、分析和解决问题的能力;不利于促进学生积蓄潜力、增长发展后劲。2006年2月,财政部发布了一个基本会计准则和38项具体会计准则,并且《企业会计准则解释》(含“修改”)已经和可能还将陆续出台,这使会计课程教材的内容更多了,难度更大了,传统的“准则+举例”的以记忆为中心的教学模式更加难以适应教学需要。探讨教学方法的变化,从接受结论转向引导学生掌握解决问题的最佳途径和方法,则成为当前会计教学改革刻不容缓的必然选择。

采用“原理+准则”的教学模式的理论依据在于:其一,具体会计准则与“原理”是保持一致的,能深入掌握基本原理,便能理解具体会计准则的设计“初衷”,从而能够准确掌握、灵活运用“准则”,并避免死记硬背“准则”;其二,原理是上位知识,具体会计准则是中位知识,“举例”是下位知识,教育学上有一句名言:基本原理是实现学习迁移的康庄大道。这也说明了强调原理的掌握和运用,有利于学生克服死记硬背,实现学习迁移、提高学习效果。

我院会计教师解放思想,更新教学观念,积极开展教研活动,根据多年的教学体会,将《会计基础》课程教学大胆改革为按“入门知识——实践教学(会计循环模拟实习)——理论教学”三个模块,将理论教学和实践教学(会计循环模拟实

习)“二位一体”地有机融合组织教学的同时,对于《中级会计实务》、《高级会计》等会计课程积极采用“原理+准则”的教学模式,使学生在深入理解、正确运用企业会计准则之时起好步、开好头,克服“准则+举例”的传统教学模式的弊端,收到了较好的效果。我院会计教师在采用“原理+准则”的教学模式的具体实施过程中,积极探讨教学方法的改革创新,本着以学生为主体、以教师为主导的教学理念,针对不同的教学内容,灵活运用与之相适应的教学方法,比如,分别或综合运用案例教学法、提纲挈领教学法、对比教学法等,致力引导学生善于“驾驭教材”,教师讲课力求避免仅仅是被动地“解释教材”,而应该引导学生善于根据具体的教学内容运用恰当的学习方法,抓好基本知识点,尤其是关键知识点,理清思路,使学生学习新知识能“由厚变薄”,运用所学知识能“由薄变厚”;教师讲课宜尽可能“洋话土说”,促进学生“化难为易”地理解、掌握教学内容;着眼于提高学生的学习能力、灵活运用会计原理和会计准则进行账务处理的能力,坚决摒弃死记硬背、依葫芦画瓢的学习方法。从而实现教师的作用由知识的传授者转变为学生理解和运用知识的辅导者和促进者,促进学生学习能力的发展。

《中级会计实务教学参考书》是我院会计专业部分会计教师在会计教学实践中,本着“授之以鱼,不如授之以渔”的授业理念,将教学重心从着重“教”转向着重“学”,将知识注入型转向知识获得型、学习能力习得型和实践能力养成型教学,努力使学生受益和提高教学质量的主要体会进行的汇编,旨在为教师和学生在学习中提供教学设计、教学实施和学习方法的参考思路。

需要说明的是:(1)本书不能代替教师的教案,只是为《中级会计实务》课程的教学抛砖引玉地提供教学参考资料,尤其是突破有关教学重难点的教学参考方法;(2)我们深深体会到:教学方法“没有最好,只有更好”,教学方法总是“时教时新”,应不断地探索不同时期、不同教学内容、不同教学对象而采取相应教学方法,每位教师随着教学经历的不断丰富,教学经验的不断积累,教学方法总会不断改进。一成不变、停滞不前的教学方法意味着落后。

《中级会计实务教学参考书》是依据全国会计专业技术资格考试辅导教材2011年中级会计资格《中级会计实务》(财政部会计资格评价中心编)为教学所使用的教材进行写作(不含第十六章至第二十章的内容,我院会计专业将第十六章至第十九章的内容安排在后续课程《高级会计》课程学习,第二十章的内容安排在《预算会计和非营利组织会计》课程学习)。各章在写作中根据教学内容的不同特点,有的按节写作,有的按章写作(根据特定的教学内容,将其全章各节主要内容集中列示,不但系统、清晰明了,而且利于避免混淆)等。

本书可供会计教师和会计专业学生教学参考;也可供参加全国会计专业中级会计资格《中级会计实务》考试的考生考前复习参考。

本书第一章至第七章由严鹏飞编写;第九章、第十章、第十二章、第十三章由张际萍编写;第十一章由张际萍、王晓秋编写;第十五章由王晓秋编写;第八章、第十四章由王晓敏编写。最后由张际萍修改、总纂,严鹏飞审核定稿。

四川师范大学文理学院副院长兼教务处处长赖先朴教授的大力支持和有效指导,是本书的写作得以启动、写作并出版的先决条件。在此谨表衷心的感谢!

本《中级会计实务教学参考书》是我院会计专业教学方法改革的一项尝试成果,由于时间仓促,水平有限,谬误之处,在所难免,请各位读者不吝赐教,以便改进。

编 者

2011年7月

第一章 总论

目 录

第一章 总论	001
第二章 存货	007
第三章 固定资产	020
第四章 投资性房地产	030
第五章 长期股权投资	039
第六章 无形资产	060
第七章 非货币性资产交换	065
第八章 资产减值	069
第九章 金融资产	080
第十章 股份支付	100
第十一章 长期负债及借款费用	107
第十二章 债务重组	126
第十三章 或有事项	131
第十四章 收入	141
第十五章 所得税	156

本章内容除了“会计信息质量要求”外,其他内容在《会计基础》课程中均进行过不同程度的学习,但在系统性、理论深度上有所提高,本章内容对企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量具有纲领性统驭作用。因而,应避免学生对本章内容掉以轻心;另一方面,如果目前就要求学生能对本章内容全面深刻理解和掌握,尚不具备充分的条件。利用案例教学能在一定程度上解决这一矛盾。会计信息质量中难度较大的实质重于形式、谨慎性要求以及会计计量属性,可通过适当举例讲解,使学生建立初步的理念。

第一章 总论

教学目的

理解企业财务会计概念体系;积蓄为以后各章的学习起到统驭作用的基本知识、基本理论。

教学内容

第一节 财务报告目标

第二节 会计信息质量要求

第三节 会计要素及其确认与计量原则

教学重难点

我国企业财务报告的目标、财务报告的构成;会计信息质量要求;会计要素的确认与计量原则。

教学方法设计

本章内容除了“会计信息质量要求”外,其他内容在《会计基础》课程中均进行过不同程度的学习,但在系统性、理论深度上有所提高;本章内容对企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量具有纲领性统驭作用。因而,应避免学生对本章内容掉以轻心;另一方面,如果目前就要求学生能对本章内容全面深刻理解,尚不具备充分的条件。利用案例教学能在一定程度上解决这一矛盾。会计信息质量中难度较大的实质重于形式、谨慎性要求以及会计计量属性,可通过适当举例讲解,使学生建立初步的理念。定义及三个具体要求参见教材。

教学实施要点

第一章 总论

第一节 财务报告目标

一、财务报告目标

(一) 我国企业财务会计报告的目标

财务会计报告(又称财务报告)的目标定位决定着财务报告所要求的会计信息的质量特征,决定着会计要素的确认和计量原则,是财务会计系统的核心与灵魂。

通常认为财务报告目标有受托责任观和决策有用观两种。受托责任观是从监督角度考虑,主要是为了监督受托者的受托责任履行情况。在受托责任观下,财务报告目标是向资源委托者提供信息,会计信息更多地强调可靠性,会计计量主要采用历史成本。决策有用观侧重于“信号”角度,即会计信息能够传递信号,向信息使用者提供决策有用的信息。在决策有用观下,财务报告的目标是向信息使用者提供有用的信息,不但向资源委托者,而且还包括向债权人、政府等和企业有密切关系的信息使用者提供决策有用的信息,会计信息更多地强调相关性,如果采用历史成本之外的其他计量属性能够提供更加多的相关信息,会较多地采用除历史成本之外的其他计量属性。受托责任观和决策有用观两者之间相互联系、相互补充。为了满足广大投资者及财务会计报告的其他使用者对会计信息的需求,新《企业会计准则——基本准则》第一章第四条第一款对财务会计报告的目标作了明确定位:“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策”;本条第二款明确指出:“财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。”因此说,我国企业财务会计报告的目标既反映了受托责任履行情况的“受托责任观”,又体现了有助于信息使用者作出经济决策的“决策有用观”,集两种观点于一身。财务会计报告目标的明确和观念的升华,是新准则重大突破之一,以此目标所提供的财务会计报告将为维护投资者、债权人和社会公众的利益,促进资本市场健康稳定的发展提供制度保障。

(二) 财务报告的构成(见图 1-1)

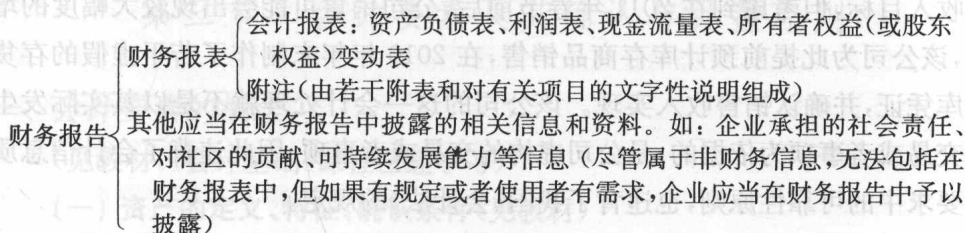


图 1-1 财务报告的构成

(结合教材内容举例)

二、会计基本假设

(见教材。《会计基础》课程中已学习)

三、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

(什么是权责发生制？见教材。《会计基础》课程中已学习)

第二节 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告中所提供的会计信息对投资者等信息使用者决策有用应具备的基本特征。根据基本准则规定，它主要包括的内容如下(见图 1-2)。

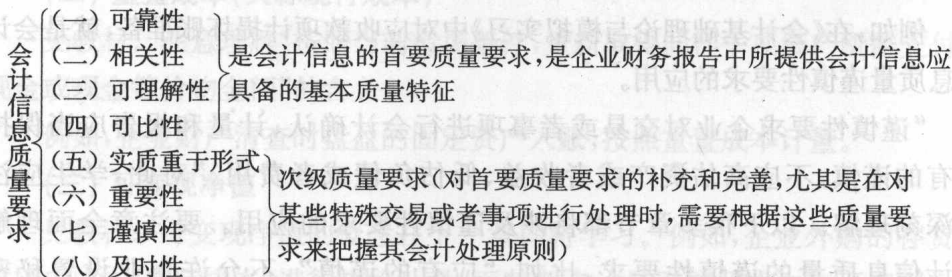


图 1-2 会计信息质量要求

(一) 可靠性

(定义及三个具体要求参见教材)

【例 1】 某公司于 2010 年年末发现公司销售萎缩,无法实现年初确定的销售收入目标,但考虑到在 2011 年春节前后,公司销售可能会出现较大幅度的增长,该公司为此提前预计库存商品销售,在 2010 年年末制作了若干虚假的存货出库凭证,并确认销售收入实现。该公司的这一会计处理就不是以其实际发生的交易或者事项为依据的,是公司虚构的交易或者事项,因此违背了会计信息质量要求中的可靠性原则,也违背了我国《会计法》的规定。

(二) 相关性

(见教材,注意教材举例中的几个“区分”。其中,要求企业应当严格区分收入和利得、费用和损失之间的区别,以更加全面地反映企业的经营业绩。这是因为收入和费用比利得和损失更具有持续性和预测价值,从而提升了会计信息的相关性)

(三) 可理解性

(见教材)

(四) 可比性

(定义及具体要求见教材。“同一企业不同时期可比”又称“纵向可比”;“不同企业相同会计期间可比”又称“横向可比”。可举例说明其意义)

(五) 实质重于形式

(定义及举例见教材。相对而言,对学生目前来讲有一定的难度)

(六) 重要性

(见教材)

(七) 谨慎性

(见教材)

例如,在《会计基础理论与模拟实习》中对应收款项计提坏账准备,就是会计信息质量谨慎性要求的应用。

“谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。”对此,学生应注意深刻理解。以下很多章节都将涉及谨慎性要求的应用。要注意全面理解会计信息质量的谨慎性要求,比如,“应有的谨慎”,不允许企业设置秘密准备。

(八) 及时性

(定义及三个具体要求等见教材)

第三节 会计要素及其确认与计量原则

一、会计要素的概念

(见教材,《会计基础》课程已经学习)

(一) 资产的定义、特征、确认条件(见教材)

(二) 负债的定义、特征、确认条件(见教材)

(三) 所有者权益的定义、构成内容、确认条件(见教材)

(四) 收入的定义、特征、确认条件(见教材)

(五) 费用的定义、特征、确认条件(见教材)

(六) 利润的定义、来源构成、确认条件(见教材)

二、会计要素计量属性

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定相关金额。会计计量反映的是会计要素金额的确定基础,主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

(一) 历史成本(又称实际成本)

见教材。注意理解“是指取得或制造某项财产物资时”的含义。

例如,企业以银行存款购入的不需安装的机器设备,该项固定资产应按照购置时支付的银行存款(不含支付的可抵扣的增值税)的金额计量。

(二) 重置成本(又称现行成本)

见教材。注意理解“按照当前市场条件,重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额”的含义。

例如,企业财产清查时盘盈的固定资产入账,按照重置成本计量。

(三) 可变现净值

见教材。可变现净值的概念在下一章即将学习。例如,企业外购的存货按照历史成本(实际成本)进行初始计量;而其期末计量则按照成本与可变现净值孰低计量。

(四) 现值

见教材。所谓现值,顾名思义,就是“现在的价值”。

【例 2】 甲公司主要从事化工产品的生产和销售。2010 年 12 月 31 日,甲公司一套化工产品生产线达到预定可使用状态并投入使用,预计使用寿命为 15 年。根据有关法律,甲公司在该生产线使用寿命届满时应对环境进行复原,预计将发生弃置费用 2 000 000 元。甲公司采用的折现率为 10%(暂时可简单地理解为资金的利率为 10%)。本例中,甲公司在该生产线使用寿命届满时预计将发生的弃置费用,表明 2010 年 12 月 31 日,甲公司在取得这项固定资产(化工产品生产线)的同时,也形成了一项负债(称之为“预计负债”)。该项预计负债在取得该固定资产时,按预计将发生的弃置费用的现值(“现在价值”)计量。本例,该现值金额为:

$$2\,000\,000 \times (1+10\%)^{-15} = 478\,784 (\text{元})$$

即:在折现率为 10% 的情况下,15 年后的 2 000 000 元,只相当于现在(2010 年 12 月 31 日)的 478 784 元。

(五) 公允价值

见教材。比如,专门用于出租(等)的投资性房地产(“投资性房地产”是本教材第四章的内容),《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》规定,企业通常应当采用成本模式进行后续计量(历史成本计量属性),但在满足有关前提条件时也可采用公允价值模式进行后续计量(公允价值计量属性)。在房地产市场一直景气的情况下,对上市房地产公司来讲,公允价值计量比历史成本计量使公司的资产增值信息更加透明,能够较好地反映投资性房地产的市场价值和盈利能力,有利于公司在资本市场获得正确的评价,从而有利于公司再融资,帮助企业更好地借助资本市场的力量来获得发展(但由于我国目前房地产市场还不够成熟,公允价值的确认比较困难,公允价值在实际工作中的应用受到可靠性的制约。所以,投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量受到了规定条件的限制)。

(八) 及时性

附录(四)

第二章 存 货

第一节 存货的确认和初始计量

教学目的

准确理解存货的概念与确认条件;掌握不同方式取得的存货初始成本的构成和实际成本法下外购的存货、通过进一步加工而取得的存货(包括委托外单位加工的存货、自行生产的存货)等初始计量的账务处理。

教学内容

- 一、存货的概念与确认条件
- 二、存货的初始计量

教学重难点

存货的概念;存货成本的构成,外购的存货、通过进一步加工而取得的存货初始计量的账务处理。收回委托外单位加工后属于应税消费品的材料用于连续生产应税消费品时和直接用于销售时各自的账务处理是难度较大的教学点。

教学方法设计

关于存货的概念宜提示学生注意存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征;讲解不同存货初始计量的成本构成宜紧扣“实际成本”这一计量属性,避免死记硬背;因为学生还没有学习《税法》课程,所以对于急用的税法知识会“现炒现卖”;消费税组成计税价格的计算公式可借助于一元一次方程来讲解,这样处理可避免死记硬背计算公式;收回委托外单位加工后属于应税消费品的

材料用于连续生产应税消费品时和直接用于销售时各自的账务处理宜采用左右对比的方式板书会计分录(此处建议板书而不采用课件,是考虑板书的过程给了学生思考的过程),板书时宜采用启发式,启发学生思考回答,教师记录(板书),放慢教学速度,给学生留下思考的时间,尽量避免“煮夹生饭”,比多次重复讲解可收到磨刀不误砍柴工的效果(讲解账务处理的过程中紧扣“实际成本”、提示消费税相关税法规定及其在账务处理中的体现)。外购存货的会计处理在《会计基础》课程的模拟实习中已有过一定的训练,所以,本节教学的主要学时放在涉及消费税的委托外单位加工的存货初始计量的账务处理上。

教学实施要点

一、存货的概念与确认条件(见教材)

建议强调:

“以备出售”(企业持有存货的最终目的是为了出售)是存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征(比如,某汽车制造厂生产的用于对外销售的汽车,是该汽车制造厂的存货——库存商品;而对于购入汽车自用的企业来说,该汽车则是购入汽车企业的固定资产。本章关于存货的确认,既要符合其定义,同时又要满足相关条件,这一基本知识点今后许多章节都将涉及)。

二、存货的初始计量

(一) 外购的存货(见教材)

理解外购存货的成本构成宜紧扣“实际成本”这一计量属性,避免死记硬背具体构成内容。

(二) 通过进一步加工而取得的存货(详见教材)

1. 委托外单位加工的存货(涉及消费税的情况)……教学难点!

结合教材的[例 2-1]:

因为学生还没有学习《税法》课程,所以教师需要对急用的税法知识先进行简单讲解。主要涉及如下相关税法知识:消费税是价内税;一般不重复征收。收回委托外单位加工后的材料用于连续生产应税消费品的,连续生产的应税消费品成为完工产品销售时,其加工环节交纳的消费税款一般可以扣除(因为销售时应交纳消费税,一般不重复征收);收回委托外单位加工后的委托加工物资直接用于销售的,销售时不再交纳消费税(只在加工环节交纳),因为消费税是价内

税,所以加工环节交纳的消费税要计入收回加工后的材料的成本(教学难点,可举实际的例子说明)。消费税组成计税价格可通过以下公式解一元一次方程而得:

由:

消费税组成计税价格=材料成本+加工费+消费税组成计税价格×比例税率

解得:

消费税组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)

收回委托外单位加工后属于应税消费品的材料用于连续生产应税消费品时和直接用于销售时各自的账务处理宜采用“左右对比”的方式板书会计分录,板书时宜采用启发式,启发学生思考回答,教师记录,放慢教学速度,给学生留下思考的时间。要充分注意消费税相关税法规定在账务处理中的体现(学生学习中的难点)。

2. 自行生产的存货(见教材;《会计基础》课程已打下了一定基础,学习难度一般不大)。

(三) 其他方式取得的存货(见教材)

(四) 通过提供劳务取得的存货(见教材)

第二节 存货发出的计价

(对于所使用教材调整补充的内容)

教学目的

了解企业发出存货的计价方法及有关规定,掌握各种计价方法的会计核算。引导学生逐步掌握采用“原理+准则”的思路进行会计账务处理的学习方法。不要陷入“知识的泥潭”,而应“从容不迫”地采用“原理+准则”的思路分析、解决有关账务处理问题。

教学内容

一、企业发出存货的计价方法的确定原则及有关规定

二、存货按实际成本核算发出存货成本的各种计价方法

三、材料采用实际成本核算和材料采用计划成本核算材料购入,发出的账