

会计专业技术资格考试辅导丛书

# 会计实务 (中级)

会计专业技术资格考试研究中心○主编

- 考点剖析
- 真题演练
- 专家命题
- 实战模拟



清华大学出版社

会计专业技术资格考试辅导丛书

# 会 计 实 务

(中 级)

会计专业技术资格考试研究中心 主编

清华大学出版社

北 京

## 内 容 简 介

本书以全国会计专业技术资格“中级会计实务”最新考试大纲为依据,对考试大纲进行全面剖析,以帮助考生在考前做到有的放矢,熟悉和巩固考点。其中,“大纲研读”是对考情、考点进行分析,起到引领的作用;“考点剖析”是对考点进行回顾与分析,简洁易懂,同时通过分析历年的考试真题,使考生能够领悟考试中的重点与难点;“同步过关测试”和“同步过关测试解析”汇编历年考试真题和模拟试题,并进行深入解析,具有较强的针对性,使考生“学、练、做”三者合一,以积累考场的实战经验。

此外,本书还依据往年的考试命题规律和近年来的考情动态,集思广益,编制了3套模拟试题,在考核重点、题型、题量、难度、命题风格等方面力求接近考试真题,使广大读者在考试前能对自身的学习效果有一个全面的把握。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

### 图书在版编目(CIP)数据

会计实务(中级)/会计专业技术资格考试研究中心 主编. —北京:清华大学出版社,2014

(会计专业技术资格考试辅导丛书)

ISBN 978-7-302-36070-4

I. ①会… II. ①会… III. ①会计实务—资格考试—自学参考资料 IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 069663 号

责任编辑:王 定 程 琪

封面设计:周晓亮

版式设计:牛静敏

责任校对:曹 阳

责任印制:李红英

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:清华大学印刷厂

装 订 者:北京市密云县京文制本装订厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:30.25

字 数:794 千字

版 次:2014 年 6 月第 1 版

印 次:2014 年 6 月第 1 次印刷

印 数:1~4000

定 价:45.00 元

产品编号:057936-01

## 本书编委会

主    编：陈彦章

副 主 编：赵海洪    陈明明    朱茹颖    周  华

编    委：(排名不分先后)

陈文汉    陈  涛    陈明明    陈彦章

邓  惠    刘  宇    赵海洪    刘萍萍

李杰平    刘东玲    刘  洁    罗艾筠

韩  冰    许燕芬    周  华    张丽丽

姜力琳    乐世斌    郑丽佳    朱茹颖

# 前 言

将军要利器，考生要好书。

为了使广大考生能够在考前快速领悟考试大纲，抓住考试要点，熟悉历年来考试真题命题情况和考试动态，我们严格依据全国会计专业技术资格考试领导小组办公室编写的《全国会计专业技术资格考试用书》(内含大纲)，结合多年来对命题规律的准确把握，精心编写了这套“会计专业技术资格考试辅导丛书”。

与同类书相比，本套丛书主要有如下特点。

(1) 专家指导，经验丰富。本套丛书作者都是国内顶级会计专业技术资格考试辅导命题专家，具有十多年的辅导命题经验，对考试重点难点、命题规律能够准确把握。

(2) 紧扣大纲，指导性强。本套丛书对财政部最新考试大纲进行深入细致研读，在为考生梳理大纲中的考点、重点的同时，结合历年考试真题，使读者能够了解命题动向。

(3) 学练结合，全面把握。本套丛书设置“大纲研读”“考点剖析”“同步过关测试”和“同步过关测试解析”栏目，充分体现了“学、练、做”分段学习法的一贯思路，全景式展示考试中将会遇到的全部内容。

(4) 命题新颖，实战解析。针对大纲和教材，本套丛书在例题的选取上，以历年真题为主，让读者能够充分了解考试的重点、难点，有的放矢，提高命中率。同时，编者精心编写了大量高保真模拟题，并给出了详细的解析，使考生能够迅速全面掌握重要的考点，并以最接近真题的模拟自测题来检验学习效果，提高自己的实战能力和应变能力。

(5) 方便自学，提高效率。本套丛书命题都有完整精确的解析，方便大部分应考的在职人士，快速把握重点，掌握解题的方法，合理安排备考的时间和精力，充分发挥学习效率。

在本书中，我们依据近年来的考试命题规律和考情动态，集思广益，精心编制了3套模拟试题，并给予简明扼要的解答和提示，在考核重点、题型、题量、难度、命题风格等方面力求接近考试真题，使广大读者在考试前能对自身的学习效果有一个全面的把握。

由于《会计实务(中级)》内容较多，为节省篇幅，我们在书中仅给出每章同步过关测试的参考答案，详细解析可通过 [www.tupwk.com.cn](http://www.tupwk.com.cn) 免费下载，或通过 [wkservice@vip.163.com](mailto:wkservice@vip.163.com) 索取。

最后，预祝广大考生顺利通过考试。

编 者

# 目 录

|                   |    |
|-------------------|----|
| 第一章 总论            | 1  |
| 大纲研读              | 1  |
| 考点剖析              | 1  |
| 一、财务报告目标          | 1  |
| 考点一 财务报告目标        | 1  |
| 考点二 会计基本假设        | 1  |
| 考点三 会计基础          | 2  |
| 二、会计信息质量要求        | 3  |
| 考点四 会计信息质量要求      | 3  |
| 三、会计要素及其确认与计量原则   | 5  |
| 考点五 会计要素及其确认与计量原则 | 5  |
| 同步过关测试            | 9  |
| 参考答案              | 14 |
| 第二章 存货            | 15 |
| 大纲研读              | 15 |
| 考点剖析              | 15 |
| 一、存货的确认和初始计量      | 15 |
| 考点一 存货的概念与确认条件    | 15 |
| 考点二 存货的初始计量       | 16 |
| 二、存货的期末计量         | 17 |
| 考点三 存货的期末计量方法     | 17 |
| 考点四 存货跌价准备的计提与转回  | 19 |
| 同步过关测试            | 20 |
| 参考答案              | 28 |
| 第三章 固定资产          | 29 |
| 大纲研读              | 29 |
| 考点剖析              | 29 |
| 一、固定资产的确认和初始计量    | 29 |
| 考点一 固定资产的定义与确认条件  | 29 |

|                     |    |
|---------------------|----|
| 考点二 固定资产的初始计量       | 30 |
| 二、固定资产的后续计量         | 32 |
| 考点三 固定资产折旧          | 32 |
| 考点四 固定资产的后续支出       | 34 |
| 三、固定资产的处置           | 35 |
| 考点五 固定资产的处置         | 35 |
| 同步过关测试              | 36 |
| 参考答案                | 44 |
| 第四章 投资性房地产          | 46 |
| 大纲研读                | 46 |
| 考点剖析                | 46 |
| 一、投资性房地产的定义、特征及范围   | 46 |
| 考点一 投资性房地产的定义、特征及范围 | 46 |
| 二、投资性房地产的确认和初始计量    | 47 |
| 考点二 投资性房地产的确认和初始计量  | 47 |
| 三、投资性房地产的后续计量       | 48 |
| 考点三 投资性房地产的后续计量     | 48 |
| 四、投资性房地产的转换和处置      | 50 |
| 考点四 投资性房地产的转换       | 50 |
| 考点五 投资性房地产的处置       | 52 |
| 同步过关测试              | 53 |
| 参考答案                | 62 |
| 第五章 长期股权投资          | 63 |
| 大纲研读                | 63 |
| 考点剖析                | 63 |
| 一、长期股权投资的初始计量       | 63 |
| 考点一 企业合并形成的长期股权投资   | 63 |

|                                        |     |                                                             |     |
|----------------------------------------|-----|-------------------------------------------------------------|-----|
| 考点二 除企业合并外以其他方式<br>取得的长期股权投资           | 64  | 考点一 非货币性资产交换的特征<br>和认定                                      | 102 |
| 二、长期股权投资的后续计量                          | 65  | 考点二 非货币性资产交换具有<br>商业实质的条件                                   | 103 |
| 考点三 成本法的核算                             | 65  | 考点三 公允价值能否可靠计量的<br>判断                                       | 103 |
| 考点四 权益法的核算                             | 65  | 考点四 具有商业实质且换入资产或<br>换出资产的公允价值能够<br>可靠计量的非货币性资产<br>交换的会计处理   | 103 |
| 考点五 长期股权投资核算方法的<br>切换                  | 68  | 考点五 不具有商业实质或者换入<br>资产或换出资产的公允价<br>值不能可靠计量的非货币<br>性资产交换的会计处理 | 104 |
| 考点六 长期股权投资的减值和<br>处置                   | 69  | 考点六 非货币性资产交换同时<br>换入多项资产时各项换<br>入资产成本的确定                    | 105 |
| 三、共同控制经营和共同控制资产                        | 70  | 同步过关测试                                                      | 105 |
| 考点七 共同控制经营和共同控制<br>资产                  | 70  | 参考答案                                                        | 118 |
| 同步过关测试                                 | 71  | <b>第八章 资产减值</b>                                             | 119 |
| 参考答案                                   | 84  | 大纲研读                                                        | 119 |
| <b>第六章 无形资产</b>                        | 85  | 考点剖析                                                        | 119 |
| 大纲研读                                   | 85  | 一、资产可能发生减值的认定                                               | 119 |
| 考点剖析                                   | 85  | 考点一 资产减值的特征和范围                                              | 119 |
| 一、无形资产的确认和初始计量                         | 85  | 考点二 认定资产可能发生减值的<br>迹象                                       | 119 |
| 考点一 无形资产的确认                            | 85  | 二、资产可收回金额的计量和<br>减值损失的确定                                    | 120 |
| 考点二 无形资产的初始计量                          | 86  | 考点三 资产可收回金额的<br>计量方法                                        | 120 |
| 二、内部研究开发支出的确认和计量                       | 87  | 考点四 资产减值损失的确定<br>与会计处理                                      | 122 |
| 考点三 研究与开发阶段的确认                         | 87  | 三、资产组的认定及减值的处理                                              | 122 |
| 考点四 内部开发的无形资产的<br>计量与内部研究开发<br>费用的会计处理 | 88  | 考点五 资产组的认定                                                  | 122 |
| 三、无形资产的后续计量                            | 88  | 考点六 资产组减值测试                                                 | 123 |
| 考点五 无形资产使用寿命的确定                        | 88  | 考点七 总部资产减值测试                                                | 123 |
| 考点六 使用寿命有限的无形资产<br>摊销                  | 89  | 四、商誉减值的处理                                                   | 124 |
| 考点七 使用寿命不确定的无形<br>资产减值测试               | 91  | 考点八 商誉减值测试的<br>基本要求                                         | 124 |
| 四、无形资产的处置                              | 91  |                                                             |     |
| 考点八 无形资产的处置                            | 91  |                                                             |     |
| 同步过关测试                                 | 92  |                                                             |     |
| 参考答案                                   | 101 |                                                             |     |
| <b>第七章 非货币性资产交换</b>                    | 102 |                                                             |     |
| 大纲研读                                   | 102 |                                                             |     |
| 考点剖析                                   | 102 |                                                             |     |

|               |     |
|---------------|-----|
| 考点九 商誉减值的会计处理 | 124 |
| 同步过关测试        | 125 |
| 参考答案          | 138 |

## 第九章 金融资产 139

|                                         |     |
|-----------------------------------------|-----|
| 大纲研读                                    | 139 |
| 考点剖析                                    | 139 |
| 一、金融资产的分类                               | 139 |
| 考点一 金融资产的分类                             | 139 |
| 二、金融资产的初始计量                             | 140 |
| 考点二 金融资产的初始计量                           | 140 |
| 三、金融资产的后续计量                             | 141 |
| 考点三 金融资产后续计量原则                          | 141 |
| 考点四 采用实际利率确定金融资<br>产摊余成本的方法             | 142 |
| 四、金融资产的会计处理                             | 143 |
| 考点五 以公允价值计量且其变动<br>计入当期损益的金融资产<br>的会计处理 | 143 |
| 考点六 持有至到期投资的<br>会计处理                    | 143 |
| 考点七 贷款和应收款项的<br>会计处理                    | 143 |
| 考点八 可供出售金融资产的<br>会计处理                   | 144 |
| 考点九 金融资产之间重分类的<br>处理                    | 144 |
| 五、金融资产的减值                               | 144 |
| 考点十 金融资产减值的核算                           | 144 |
| 同步过关测试                                  | 146 |
| 参考答案                                    | 156 |

## 第十章 股份支付 158

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 大纲研读                   | 158 |
| 考点剖析                   | 158 |
| 一、股份支付的特征              | 158 |
| 考点一 股份支付的特征            | 158 |
| 二、股份支付的确认和计量原则         | 159 |
| 考点二 股份支付工具的确认和<br>计量原则 | 159 |

|               |     |
|---------------|-----|
| 三、股份支付的会计处理   | 160 |
| 考点三 股份支付的会计处理 | 160 |
| 同步过关测试        | 161 |
| 参考答案          | 170 |

## 第十一章 长期负债及借款费用 171

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 大纲研读                   | 171 |
| 考点剖析                   | 171 |
| 一、长期负债                 | 171 |
| 考点一 长期借款的会计处理          | 171 |
| 考点二 应付债券的会计处理          | 171 |
| 考点三 承租人对融资租赁的<br>会计处理  | 172 |
| 二、借款费用                 | 173 |
| 考点四 借款费用的范围            | 173 |
| 考点五 借款费用的确认原则          | 174 |
| 考点六 借款费用应予资本化的<br>借款范围 | 174 |
| 考点七 借款费用资本化期间的<br>确定   | 174 |
| 考点八 借款费用资本化金额的<br>确定   | 175 |
| 同步过关测试                 | 176 |
| 参考答案                   | 188 |

## 第十二章 债务重组 190

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 大纲研读                       | 190 |
| 考点剖析                       | 190 |
| 一、债务重组方式                   | 190 |
| 考点一 债务重组的含义及特征             | 190 |
| 考点二 债务重组方式                 | 191 |
| 二、债务重组的会计处理                | 191 |
| 考点三 以资产清偿债务重组方式<br>下的会计处理  | 191 |
| 考点四 将债务转为资本重组方式<br>下的会计处理  | 192 |
| 考点五 修改其他债务条件重组<br>方式下的会计处理 | 192 |
| 考点六 混合重组方式下的<br>会计处理       | 193 |

|                  |            |                          |            |
|------------------|------------|--------------------------|------------|
| 同步过关测试           | 193        | 二、政府补助的会计处理              | 293        |
| 参考答案             | 205        | 考点二 政府补助的会计处理            | 293        |
| <b>第十三章 或有事项</b> | <b>207</b> | 同步过关测试                   | 297        |
| 大纲研读             | 207        | 参考答案                     | 305        |
| 考点剖析             | 207        | <b>第十六章 所得税</b>          | <b>306</b> |
| 一、或有事项的特征        | 207        | 大纲研读                     | 306        |
| 考点一 或有事项的特征      | 207        | 考点剖析                     | 306        |
| 二、或有事项的确认和计量     | 210        | 一、计税基础与暂时性差异             | 306        |
| 考点二 或有事项的确认和计量   | 210        | 考点一 计税基础与暂时性差异           | 306        |
| 三、或有事项会计处理原则的运用  | 214        | 二、递延所得税负债和递延所得税资         |            |
| 考点三 或有事项会计处理原则的  |            | 产的确认和计量                  | 313        |
| 运用               | 214        | 考点二 递延所得税负债和递延所          |            |
| 同步过关测试           | 220        | 得税资产的确认和计量               | 313        |
| 参考答案             | 233        | 三、所得税费用的确认和计量            | 317        |
| <b>第十四章 收入</b>   | <b>234</b> | 考点三 所得税费用的确认和            |            |
| 大纲研读             | 234        | 计量                       | 317        |
| 考点剖析             | 234        | 同步过关测试                   | 325        |
| 一、销售商品收入的确认和计量   | 234        | 参考答案                     | 337        |
| 考点一 销售商品收入的确认    | 234        | <b>第十七章 外币折算</b>         | <b>338</b> |
| 考点二 销售商品收入的计量    | 239        | 大纲研读                     | 338        |
| 二、提供劳务收入的确认和计量   | 254        | 考点剖析                     | 338        |
| 考点三 提供劳务收入的确认和   |            | 一、外币交易的会计处理              | 338        |
| 计量               | 254        | 考点一 外币交易的会计处理            | 338        |
| 三、让渡资产使用权收入的确认和  |            | 二、外币财务报表的折算              | 347        |
| 计量               | 261        | 考点二 外币财务报表的折算            | 347        |
| 考点四 让渡资产使用权收入的   |            | 同步过关测试                   | 348        |
| 确认和计量            | 261        | 参考答案                     | 362        |
| 四、建造合同收入的确认和计量   | 263        | <b>第十八章 会计政策、会计估计变更和</b> |            |
| 考点五 建造合同收入的确认和   |            | 差错更正                     | 363        |
| 计量               | 263        | 大纲研读                     | 363        |
| 同步过关测试           | 274        | 考点剖析                     | 363        |
| 参考答案             | 289        | 一、会计政策及其变更               | 363        |
| <b>第十五章 政府补助</b> | <b>291</b> | 考点一 会计政策及其变更             | 363        |
| 大纲研读             | 291        | 二、会计估计及其变更               | 368        |
| 考点剖析             | 291        | 考点二 会计估计及其变更             | 368        |
| 一、政府补助概述         | 291        | 三、前期差错更正                 | 371        |
| 考点一 政府补助概述       | 291        | 考点三 前期差错更正               | 371        |

|                       |            |                        |            |
|-----------------------|------------|------------------------|------------|
| 同步过关测试                | 373        | 二、事业单位特定业务的核算          | 430        |
| 参考答案                  | 387        | 考点二 事业单位特定业务的核算        | 430        |
| <b>第十九章 资产负债表日后事项</b> | <b>388</b> | 同步过关测试                 | 434        |
| 大纲研读                  | 388        | 参考答案                   | 436        |
| 考点剖析                  | 388        | <b>第二十二章 民间非营利组织会计</b> | <b>437</b> |
| 一、资产负债表日后事项概述         | 388        | 大纲研读                   | 437        |
| 考点一 资产负债表日后事项概述       | 388        | 考点剖析                   | 437        |
| 二、资产负债表日后事项的内容        | 390        | 一、受托代理资产的核算            | 437        |
| 考点二 资产负债表日后事项的内容      | 390        | 考点一 受托代理业务的计量          | 437        |
| 三、资产负债表日后调整事项的处理方法    | 391        | 考点二 受托代理业务的核算          | 437        |
| 考点三 资产负债表日后调整事项的处理方法  | 391        | 二、捐赠收入的核算              | 438        |
| 四、资产负债表日后非调整事项的处理方法   | 394        | 考点三 捐赠收入的确认            | 438        |
| 同步过关测试                | 395        | 考点四 捐赠收入类别及转换          | 439        |
| 参考答案                  | 401        | 考点五 捐赠收入期末结转           | 439        |
| <b>第二十章 财务报告</b>      | <b>402</b> | 三、会费收入的核算              | 440        |
| 大纲研读                  | 402        | 考点六 会费收入的概念与特征         | 440        |
| 考点剖析                  | 402        | 考点七 会费收入的确认与计量         | 440        |
| 财务报告的构成               | 402        | 考点八 会费收入的期末结转          | 441        |
| 考点一 财务报告的构成           | 402        | 四、业务活动成本的核算            | 441        |
| 考点二 合并资产负债表           | 404        | 考点九 业务活动成本的确认及计量       | 441        |
| 考点三 合并利润表             | 412        | 考点十 业务活动成本的期末结转        | 441        |
| 考点四 合并现金流量表           | 416        | 五、净资产的核算               | 442        |
| 考点五 合并所有者权益变动表        | 419        | 考点十一 净资产的分类            | 442        |
| 考点六 合并财务报表附注          | 420        | 考点十二 限定性净资产的核算         | 442        |
| 同步过关测试                | 420        | 考点十三 非限定性净资产的核算        | 443        |
| 参考答案                  | 428        | 六、民间非营利组织财务会计报告的构成     | 444        |
| <b>第二十一章 事业单位会计</b>   | <b>429</b> | 考点十四 民间非营利组织财务会计报告的构成  | 444        |
| 大纲研读                  | 429        | 同步过关测试                 | 444        |
| 考点剖析                  | 429        | 参考答案                   | 447        |
| 一、事业单位会计概述            | 429        | 模拟试卷(一)及答案             | 448        |
| 考点一 事业单位会计概述          | 429        | 模拟试卷(二)及答案             | 456        |
|                       |            | 模拟试卷(三)及答案             | 464        |

# 第一章 总 论



## 大纲研读

本章考试目的在于考查应试人员是否掌握了财务报告目标、会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求、会计要素及其确认与计量原则等基本理论。从近三年考题情况来看，本章主要考查会计要素的确认条件、会计信息的质量要求、会计计量的属性等，平均分值是1分。具体考试内容如下。

(1) 财务报告目标：包括财务报告目标、会计基本假设、会计基础。

(2) 会计信息质量要求：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。

(3) 会计要素及其确认与计量原则：包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的定义及其确认条件，以及会计要素的计量属性。



## 考点剖析

### 一、财务报告目标

#### 考点一 财务报告目标

##### (一) 财务报告的目标

财务报告的目标主要有两种观点，即受托责任观和决策有用观。前者强调会计信息的可靠性，后者更多地强调会计信息的相关性。

我国财务报告的目标是向财务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。

##### (二) 财务报告的使用者

财务报告的外部使用者主要包括投资者、债权人、政府及有关部门和社会公众。内部使用者主要指管理当局。

#### 考点二 会计基本假设

##### (一) 会计主体

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围，是会计工作服务的特定对象，是企

业会计确认、计量和报告的空间范围。

明确会计主体，企业才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围，才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或事项区分开来。

注意，会计主体不同于法律主体。一般来说，法律主体必然是一个会计主体，但会计主体不一定是法律主体。

## (二) 持续经营

持续经营是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模 and 状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模消减业务。企业是否持续经营，在会计原则、会计方法的选择上差别很大。

明确持续经营假设，则会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计人员可在此基础上选择会计原则和会计方法。如果判断企业不会持续经营，则企业应采用清算基础，着眼于清算资产和清算损益的核算。

## (三) 会计分期

会计分期是指将一个企业持续经营的生产经营期间划分为若干连续的、长短相同的期间。会计分期将企业持续经营的生产经营活动期间划分为连续、相同的期间，据以结算盈亏，按期编制财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

会计分期分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

## (四) 货币计量

货币计量是指会计主体在进行会计确认、计量和报告时以货币计量，反映企业主体的生产经营活动。在会计的确认、计量和报告过程中选择货币作为基础进行计量是由货币的本身属性决定的，因为货币是商品一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、储藏手段和支付手段等特点。

在我国，原则上应以人民币作为会计本位币。

为了简化会计计量，也便于会计信息的使用，在币值变动不大的情况下，一般不考虑币值的变动。

## 考点三 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。权责发生制基础要求，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

在实务中，可能出现企业交易或者事项的发生时间和相关货币收支时间不一致的情况。相对于权责发生制，收付实现制是以收到或支付的现金及其时点作为确认收入和费用等的依据。根据《企业会计准则——基本准则》规定，企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。

## 二、会计信息质量要求

### 考点四 会计信息质量要求

#### (一) 可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的会计要素以及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

为贯彻可靠性要求，企业应当做到：

(1) 以实际发生的交易或事项为依据进行会计确认、计量和报告，将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中，不能以虚构的交易或者事项为依据进行会计确认、计量。

(2) 在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息。

(3) 在财务报告中的会计信息应当是中立的、无偏的。

#### (二) 相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

会计信息是否有用，关键看其与使用者的决策需要是否相关，是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测；相关的会计信息应当具有预测价值，有助于使用者根据财务报告所提供的会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。

但是，相关性是以可靠性为基础的，两者之间并不矛盾，不应将二者对立起来。也就是说，会计信息在可靠性前提下，应尽可能地做到相关，以满足财务报告使用者的决策需要。

#### (三) 可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，而想让使用者有效地使用会计信息，应当能让其了解会计信息的内涵、看懂会计信息的内容，这就要求财务报告所提供的会计信息应当清晰明了，易于理解。

但是，会计信息是一种专业性较强的信息，在强调会计信息的可理解性要求的同时，还应假定使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识，并且愿意付出努力去研究这些信息。

#### (四) 可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比，主要包括两层含义：

(1) 同一企业不同时期可比。为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营

成果和现金流量,比较企业在不同时期的财务报告信息,全面、客观地评价过去、预测未来,从而做出决策,会计信息质量的可比性要求同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。但是,满足会计信息可比性要求,并非表明企业不得变更会计政策,如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息的,可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况应当在附注中予以说明。

(2) 不同企业相同会计期间可比。为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况,会计信息质量的可比性要求不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比,以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

### (五) 实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或者事项在多数情况下,其经济实质和法律形式是一致的。但在有些情况下,会出现不一致。如果企业的会计核算仅按照交易或者事项的法律形式进行,而这些形式又没有反映其经济实质和经济现实,则其最终结果将不仅不会有利于会计信息使用者的决策,反而会误导会计信息使用者的决策。

### (六) 重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

在实务中,如果某会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务报告使用者据此做出决策的,该信息就具有重要性。重要性的应用需要信赖职业判断,企业应当根据所处环境和实际情况,从项目的性质和金额大小两方面加以判断。

### (七) 谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时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。

在市场经济环境下,企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性,如应收账款的可收回性、固定资产的使用寿命、无形资产的使用寿命、售出存货可能发生的退货或者返修等。会计信息质量的谨慎性要求,即需要企业在面临不确定性因素的情况下做出职业判断时,应保持应有的谨慎,充分估计到各种风险和损失,既不高估资产或者收益,也不低估负债或者费用。

【例 1-1】企业为应对市场经济环境下生产经营活动面临的风险和不确定性,应高估负债和费用,低估资产和收益。( ) (2011 年判断题)

【解析】× 企业财务信息不能为了谨慎性而牺牲可靠性和相关性,必须真实地、客观地反映企业的财务信息。

### (八) 及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不

得提前或延后。

会计信息的价值在于帮助使用者做出经济决策，所以具有时效性。在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性，主要体现在三个方面：一是要求及时收集会计信息；二是要求及时处理会计信息；三是要求及时传递会计信息。

## 三、会计要素及其确认与计量原则

### 考点五 会计要素及其确认与计量原则

#### (一) 资产

##### 1. 定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。

根据资产的定义，资产具有以下几个方面的特征：

(1) 资产预期会给企业带来经济利益，是指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以是非日常活动；带来的经济利益可以是现金或者现金等价物，或者是可以转化为现金或者现金等价物的形式，或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

(2) 资产应为企业拥有或者控制，具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

企业享有资产的所有权，通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。通常在判断资产是否存在时，所有权是考虑的首要因素。在有些情况下，资产虽然不为企业所拥有，即企业并不享有所有权，但企业控制了这些资产，同样表明企业能够从资产中获取经济利益，符合会计上对资产的定义。如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益，就不能将其作为企业的资产予以确认。

(3) 资产应当由企业过去的交易或者事项所形成。过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易或者事项，只有过去的交易或者事项才能产生资产，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

##### 2. 资产的确认条件

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：

(1) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业。从资产的定义来看，能带来经济利益是资产的一个本质特征，但在现实生活中，由于经济环境瞬息万变，与该资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此，资产的确认还应与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来。如果根据编制财务报表时所取得的证据，判断与资源有关的经济利益很可能流入企业，那么就应当将其作为资产予以确认；反之，不能确认为资产。

(2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。可计量性是所有会计要素确认的重要前提，资产的确认也是如此。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。

## (二) 负债

### 1. 定义

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

根据负债的定义, 负债具有以下几个方面的特征:

(1) 负债是企业承担的现时义务。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务, 不属于现时义务, 不应当确认为负债。

现时义务可以是法定义务, 也可以是推定义务。法定义务是指具有约束力的合同或者法律、法规规定的义务, 通常在法律意义上需要强制执行。推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的经营政策而导致企业将承担的责任, 这些责任也使有关各方形成了企业将履行义务承担责任的合理预期。

(2) 负债预期会导致经济利益流出企业。只有在履行义务时会导致经济利益流出企业的, 才符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时, 导致经济利益流出企业的形式各种各样。

(3) 负债应当由企业过去的交易或者事项所形成。只有过去的交易或者事项才形成负债, 如企业购买货物、使用劳务、接受银行贷款等。企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项, 不形成负债。

### 2. 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债, 需要符合负债的定义, 还应同时满足以下两个条件:

(1) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业。从负债的定义来看, 预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。在实务中, 履行义务所需流出的经济利益带有不确定性, 尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要信赖于大量的估计, 因此, 负债的确认还应与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来。如果根据编制财务报表时所取得的证据, 判断与现时义务有关的经济利益很可能流出企业, 那么就应当将其作为负债予以确认。

(2) 未来流出的经济利益能够可靠地计量。对于未来与法定义务有关的经济利益流出金额, 通常可以根据合同或者法律规定的金额予以确定, 考虑到经济利益的流出一般在未来期间, 有时未来期间较长, 有关金额的计量需要考虑货币时间价值等因素的影响。对于与推定义务有关的经济利益流出金额, 企业应当根据履行相关义务所需支出的最佳估计数进行估计, 并综合考虑有关货币时间价值、风险等因素的影响。

## (三) 所有者权益

### 1. 定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后, 由所有者享有的剩余权益。所有者权益又称为股东权益, 是所有者对企业资产的剩余索取权。

### 2. 所有者权益的来源构成

所有者权益按其来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等, 通常由股本、资本公积、盈余公积和未分配利润等构成。

(1) 所有者投入的资本是指所有者所有投入的资本部分。它既包括构成企业注册资本或者股本的金额, 也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额, 即资本溢价或股本溢价。这部分投入资本作为资本公积(资本溢价)反映。

(2) 直接计入所有者权益的利得和损失是指不应计入当期损益、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。其中，利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入；损失是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

(3) 留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括盈余公积和未分配利润。

### 3. 所有者权益的确认条件

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益。所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。

【例 1-2】所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，其确认和计量主要依赖于资产、负债等其他会计要素的确认和计量。( ) (2012 年判断题)

【解析】✓ 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，因此其确认和计量依赖于资产、负债等会计要素的确认和计量。

## (四) 收入

### 1. 定义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

根据收入的定义，收入具有以下几个方面的特征：

(1) 收入应当是企业在日常活动中形成的。日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。明确界定日常活动是为了将收入和利得相区分。

(2) 收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入应当会导致经济利益的流入，从而导致资产的增加。

(3) 收入会导致所有者权益的增加。与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义，不应确认为收入。

### 2. 收入的确认条件

企业收入的来源渠道多种多样，不同收入来源的特征有所不同，其收入确认条件也往往存在差别。一般而言，收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少，且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。

收入的确认至少应当符合以下条件：一是与收入相关的经济利益很可能流入企业；二是经济利益流入企业的结果会导致资产的增加或者负债的减少；三是经济利益的流入额能够可靠地计量。

## (五) 费用

### 1. 定义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

根据费用的定义，费用具有以下几个方面的特征：

(1) 费用应当是企业在日常活动中发生的。日常活动中发生的费用通常包括销售成本、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销等。